

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vybrané aspekty spotřební daně z lihu

Selected Aspects of Excise Duty on Ethyl Alcohol

Student: Barbora Huserová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Barbora Huserová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Vybrané aspekty spotřební daně z lihu**
Selected Aspects of Excise Duty on Ethyl Alcohol

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Principy spotřebních daní
 3. Daňové úniky na spotřební dani z lihu
 4. Praktická aplikace daně z lihu
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOTENOVÁ, Bohumila a kol. *Zákon o spotřebních daních – komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 486 s. ISBN 97880-7357-549-6.
SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

Přílohy č. 4, 5, 6, 7 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 11. května 2012

Huserová

.....

Huserová Barbora

Obsah

1	ÚVOD	6
2	PRINCIPY SPOTŘEBNÍCH DANÍ	7
2.1	Vývoj spotřebních daní	7
2.2	Harmonizace spotřebních daní.....	8
2.3	Umístění a význam spotřebních daní v daňové soustavě České republiky.....	9
2.4	Inkaso daní v letech 2005-2010	11
2.5	Základní pojmy.....	11
2.6	Daňový sklad	12
2.7	Oprávněný příjemce a daňový zástupce	13
2.8	Doklady.....	14
2.9	Osvobození od daně	15
2.10	Vrácení daně.....	15
2.11	Vymezení jednotlivých spotřebních daní	16
2.11.1	Spotřební daň z minerálních olejů	16
2.11.2	Spotřební daň z piva	19
2.11.3	Spotřební daň z vína a meziproduktů	21
2.11.4	Spotřební daň z tabákových výrobků	23
2.11.5	Spotřební daň z lihu.....	25
3	DAŇOVÉ ÚNIKY NA SPOTŘEBNÍ DANI Z LIHU	32
3.1	Minimalizace daňové povinnosti	32
3.2	Daňový ráj.....	33
3.3	Příčiny daňových úniků	34
3.4	Lafferova křivka	35
3.4.1	Vývoj sazeb spotřebních daní v letech 2002 – 2010	36
3.5	Zatížení výrobku spotřební daní	36

3.6	Příklady daňových úniků	38
3.6.1	Černé pálení	38
3.6.2	Nelegální dovoz	40
3.6.3	Nelegální vývoz	41
3.6.4	Problém pěstitelských pálenic	41
3.7	Povinné značení lihovin	42
3.7.1	Kontrolní pásy	42
3.7.2	Praktický příklad označení alkoholu	45
3.8	Akce GASTRO.....	45
3.9	Systém EMCS	47
3.9.1	Popis fungování systému EMCS v praxi.....	48
3.10	Redukce daňových úniků na spotřební dani z lihu	49
3.10.1	Pěstitelské pálenice	51
4	PRAKTICKÁ APLIKACE DANĚ Z LIHU	52
4.1	Řádné daňové přiznání	52
4.2	Opravné daňové přiznání	56
4.3	Dodatečné daňové přiznání.....	57
4.4	Nákup a prodej v rámci EU	58
4.5	Dovoz a vývoz (3. země)	59
5	ZÁVĚR.....	61
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	63
	SEZNAM ZKRATEK.....	67
	SEZNAM OBRÁZKŮ	
	SEZNAM GRAFŮ	
	SEZNAM SCHÉMAT	

SEZNAM TABULEK

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKU BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHY

1 Úvod

Spotřební daně jsou tématem, kterým je doprovázen téměř každodenní život spousty lidí. Mnohdy si tuto skutečnost ani neuvědomujeme, např. při nákupu alkoholických či tabákových výrobků. Blíže jsou spotřební daně zaměřeny na 5 komodit: daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů a daň z tabákových výrobků (včetně značení tabákových výrobků).

Počátky této daně u nás byly zaznamenány již v lednu roku 1993, kdy byly spotřební daně při „velké“ daňové reformě zavedeny do daňového systému České Republiky. I přesto, že se Česká republika stala členem Evropské unie až v květnu roku 2004, už tenkrát byl přijat systém v oblasti hlavních druhů daní, který byl plně kompatibilní s již harmonizovaným systémem členských států Evropské unie. Bylo také žádoucí přizpůsobit daňový systém České republiky postupně vznikajícímu novému tržnímu prostředí a vytvořit tak základy moderního daňového systému tak, aby byl co nejbližší daňovým systémům vyspělých států. Postupem času byly spotřební daně zařazeny mezi tři nejvýznamnější položky příjmů do státního rozpočtu spolu s pojistným na sociální zabezpečení a daněmi z příjmů.

Mé rozhodnutí zaměřit tuto bakalářskou práci na vybrané aspekty spotřební daně z lihu bylo zapříčiněno důležitostí a frekvencí této problematiky nejen v ekonomice, ale také v běžném životě občanů. Mnoho lidí např. rádo navštíví pěstířskou pálenici, aby si z ní odneslo „pravou domácí pálenku“ z vlastního ovoce nebo jen tak posedí s přáteli u skleničky dobrého vína. A navíc, jak prohlásil Benjamin Franklin, významný americký státník, přírodovědec a spisovatel - „Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní“, proto bude podle mého názoru tohle téma z problematiky daní aktuální neustále.

Cílem práce je přiblížit principy spotřebních daní, objasnit základní pojmy z této problematiky, důležitost spotřebních daní v daňové soustavě ČR a následně blíže specifikovat každý okruh spotřebních daní s důrazem na spotřební daň z lihu. Mnoho cenných informací k této problematice jsem získala během návštěvy celní správy ve Valašském Meziříčí. Další část je věnována daňovým únikům na této dani s případnými návrhy, jak těmto únikům zamezit, popř. je alespoň zredukovat. Poslední část je zaměřena na praktickou aplikaci daně z lihu spojenou s daňovým přiznáním a následným sestavením modelového daňového přiznání firmy MKP s.r.o., která sídlí ve Frýdku Místku. Název firmy byl na přání majitele pro účely této práce změněn.

2 Principy spotřebních daní

2.1 Vývoj spotřebních daní

Spotřební daně jsou považovány za jedny z nejstarších daní na světě. Jako příklad si můžeme uvést „daň ze soli“, která byla ve Středověku považována za zlatý důl. Zdrojů, díky kterým byla sůl dodávána, bylo jen málo, tudíž bylo snadné tuto daň kontrolovat. V 16. a 17. století se o vývoj této daně zasloužili Holanďané, kteří už v té době znali daň z piva, cukru, soli a dalších druhů zboží. Na počátku 18. století byly některé z těchto daní zavedeny také u nás pod názvem „malé daně“ – z důvodu malých příjmů, které z nich byly získány. (Cnossen, 2005)

Oblast spotřebních daní byla v naší republice zavedena prostřednictvím „velké“ daňové reformy, která proběhla roku 1993. Postupem času odborníci zjistili, že tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu. Správa spotřebních daní byla dříve vykonávána finančními úřady, pracovníci celní správy byli správci těchto daní pouze v případech, kdy zboží, dovezené do České republiky z jiných zemí bylo touto daní zatíženo. Od roku 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, je jediným správcem této daně v České republice celní správa.

Spotřební daně byly dříve upravovány zákonem č. 578/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, který byl několikrát novelizován. Jelikož cílem bylo postupné sblížení spotřebních daní s právním režimem Evropské unie, bylo třeba postupně zpřesňovat definice předmětu a sazby spotřebních daní. Proto byl 26. září roku 2003 přijat zákon o spotřebních daních, č. 353/2003 Sb., kterým je v současné době problematika spotřebních daní upravována. Účinnosti nabyl 1. ledna 2004. Tato norma byla několikrát novelizována, většinou z důvodu harmonizace české úpravy s úpravou evropskou.

Současná podoba soustavy spotřebních daní vznikla přijetím tohoto zákon a je tvořena těmito daněmi:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproduktů,
- daň z tabákových výrobků. (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění, dále jen "zákon o spotřebních daních", § 1)

2.2 Harmonizace spotřebních daní

Za právní základ harmonizačního procesu v oblasti spotřebních daní považujeme článek 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. Tímto článkem bylo radě umožněno přijímat rozhodnutí ke sladění spotřebních daní.

Za nutnost bylo Evropskou komisí považováno sjednotit spotřební daně ve všech členských státech z důvodu hrozícího narušení hospodářské soutěže. Pro začátek bylo podstatné stanovit komodity, které budou považovány za předmět daně. Podle směrnice č. 72/43/EHC, která byla hlavním dokumentem období počátku harmonizace, zde byly zařazeny lihoviny, tabák, minerální oleje, pivo a víno. Následně byl stanoven princip zdaňování podle země určení. Výrobek byl podle tohoto principu zdaňován v zemi spotřeby stanovenými národními sazbami, avšak dovozce byl povinen zaplatit daň podle sazeb ve své zemi.

Za významné datum z pohledu harmonizace považujeme den 1. 11. 1993, kterým Směrnice č. 92/12/EHC byla uvedena v platnost. Ve zmíněné směrnici bylo stanoveno nejen zpracování, držení a přeprava výrobků podléhajících spotřební dani ale také obecný režim pro výběr daně, Jednotný celní sazebník a autorizované daňové sklady, jejímž vznikem byl umožněn pohyb komodit podléhajících spotřební dani bez povinnosti platit daň. Z důvodu rozšíření požadovaných informací došlo k rozšíření působnosti směrnice č. 79/799/EHC na oblast spotřebních daní. Od 1. 7. 2005 se odkazy na tuto směrnici¹ považují také za odkazy na nařízení č. 2073/2004.

Horizontální směrnice, neboli přesněji značená směrnice č. 92/12/EHS byla dne 1. 4. 2010 nahrazena novou směrnicí č. 2008/118/ES. V této směrnici nalezneme upřesnění některých pojmů a informace o elektronickém správním dokladu v systému EMCS při přepravě zboží, kterým byl klasický papírový doklad nahrazen. Systémem EMCS se budeme blíže zabývat v následující kapitole.

Zaměříme-li se konkrétně na zdanění spotřeby lihu a alkoholu, které je spravováno směrnicí č. 92/83/EHS, zjistíme, že tato problematika je poněkud komplikovaná. Každá země preferuje nejnižší sazbu alkoholu pro svůj národní nápoj². Druhou komplikací je existence státních monopolů pro výrobu alkoholu, zejména v některých skandinávských státech. Z těchto důvodů jsou alkoholické nápoje ve spotřebních daních rozděleny na pivo,

¹ jedná se o souvislosti se spotřebními daněmi

² např. v jižních zemích je preferováno víno, ve Velké Británii a Irsku whisky

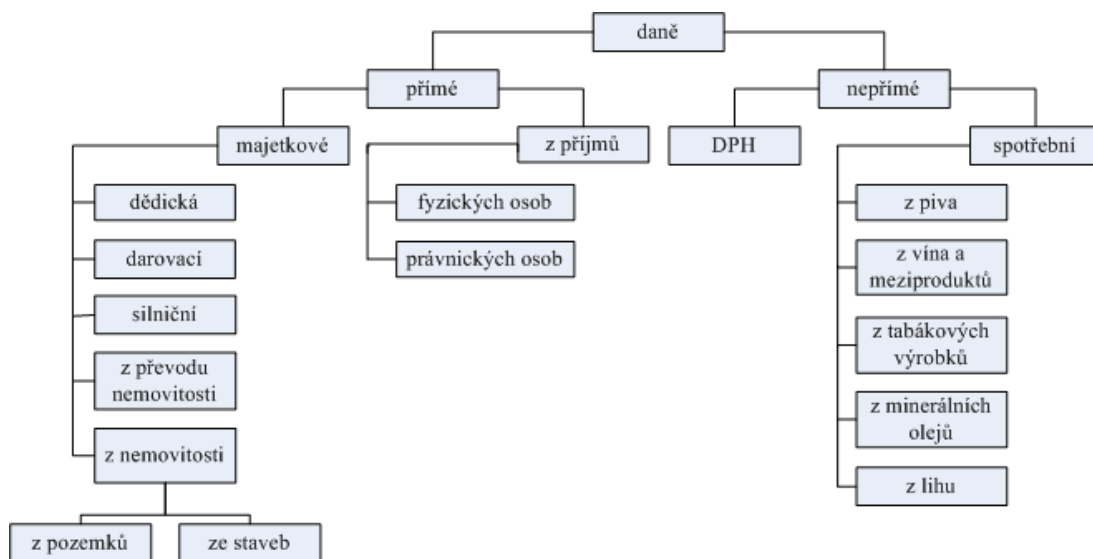
víno, ostatní nápoje, meziprodukty a alkohol pro účely stanovení minimální sazby, která je stanovena ve směrnici č. 92/84/EHS.

Za prvotní cíl harmonizace byla původně považována harmonizace daňových sazeb jednotlivých komodit podléhajících spotřební dani spolu s jejich sladěním. Nakonec bylo od tohoto cíle upuštěno a stanoveny byly pouze minimální sazby spotřební daně. Návrh na změnu sazeb je Evropské komisi předkládán Evropskou radou ve čtyřletém intervalu. U alkoholických nápojů hovoříme o intervalu dvouletém. (Široký, 2012)

2.3 Umístění a význam spotřebních daní v daňové soustavě České republiky

Spotřební daně jsou v daňové soustavě ČR zařazeny do kategorie nepřímě selektivní daně, jak je možné vidět na následujícím schématu (Schéma 2.1).

Schéma 2.1: Daňová soustava České republiky



Zdroj: (Široký, 2006, s. 15) + vlastní úprava

Tato oblast daní je zařazena v oblasti nepřímé daně z důvodu vázanosti na jednotlivé druhy výrobků nebo služeb. Při nákupu výrobku tedy neplatíme daň přímo institucím, ale zaplatíme prodávajícímu celkovou cenu za výrobek (včetně daně). Prodávající má pak povinnost tuto daň odvést státu. V tomto systému spočívá hlavní rozdíl oproti přímým daním, které jsou podrobeny příjmům fyzických a právnických osob. Každý poplatník je povinen podat finančnímu úřadu daňové přiznání a daň přímo uhradit. Univerzální daně platí všichni obyvatelé při nákupu téměř všeho zboží a služeb, na rozdíl od daně selektivní, kterou jsou zatíženy pouze vybrané služby a zboží.

Vybrané druhy zboží jsou zatíženy daní univerzální daní a komplementárně zároveň daní selektivní. Výrobky, na které byla selektivní spotřební daň uvalena, se vyznačují značně vysokou mírou zdanění. (Šíroký, 2008)

Můžeme tedy říci, že se jedná o „diskriminaci“ určitého okruhu výrobků. Tato výjimečnost, která je nepříjemná pro spotřebitele, je dána několika důvody a úkoly. Jedná se o velkou ekonomickou výnosnost ze zboží zatíženého spotřebními daněmi a s tím spojené získávání veřejných prostředků (funkce fiskální). U tohoto principu však musíme vzít v úvahu nutnost vyvažování výdajů vzniklých v souvislosti s prodejem zdaňovaných komodit (stavba a udržování komunikací, nemocnost a úmrtnost spojená s požíváním alkoholických nápojů, kouřením, apod.). Důležitá je také snaha o snížení spotřeby těchto výrobků z důvodu ochrany zdraví spotřebitele, např. alkohol a cigarety (funkce regulační). (Boněk, 2001)

Za zmínění také stojí krok Maďarska, který byl uveden v platnost v září roku 2011. Jedná se o zavedení lidově označené „daně z hranolků“, která je namířena proti velkým řetězcům produkující „fast-foodové“ jídlo. Tato daň se netýká pouze hranolků, ale hlavně přesolených a přeslazených jídel. Vyloučena z této daně je konzumace hořčice a majonézy. Osvobození od „daně z hranolků“ se týká obchodníků, kteří prodají méně než 50 litrů nebo méně než 50 kg těchto pochutin. (IHNEP, [online], [17. 2. 2012])

Výrobky, které jsou podrobeny spotřební dani, nejsou určovány náhodně. Vše závisí na spotřebě a elasticitě poptávky. Konkrétně se jedná o konstantní spotřebu a nízkou elasticitu poptávky, tedy i při zvyšující se ceně zůstává poptávková křivka téměř nezměněna (cigarety). Akcízy, jak také můžeme spotřební daně jinak nazvat, mají ve většině případů formu jednotkové daně.

2.4 Inkaso daní v letech 2005-2010

Daně jsou považovány za hlavní oblast příjmů do státního rozpočtu. Za nejvýznamnější daně v oblasti významnosti příjmů do státního rozpočtu jsou považovány daně příjmové a daně nepřímé (DPH a spotřební daně). V následující tabulce (Tabulka 2.4) je možné vidět, kolik bylo vybráno státem na inkasu daní v letech 2005 - 2010, se zvýrazněnými hodnotami spotřební daně. Údaje v tabulce jsou uváděny v miliardách Kč.

Tabulka 2.4: Inkaso daní v letech 2005-2010

Dan	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Dan z přidané hodnoty	208,4	217,8	236,4	255,2	253,6	269,6
Daně spotřební	110,4	119,5	138,9	132,9	131,1	138,3
Daně z příjmů placené společnostmi a ostatními podniky	142,3	135,4	169,2	192,8	129,7	123,9
Daně z příjmů placené fyzickými osobami	143,7	136,9	152,0	132,9	116,6	130,0
Daně z dědické, darovací, z převodu nemovitosti	10,4	8,5	10,6	10,5	8,2	7,7
Ostatní příjmy, odvody, daně	5,4	5,1	5,1	5,0	4,7	3,5
Daně z motorových vozidel	5,2	5,4	5,9	6,0	4,8	5,1
Clo (celkové)	6,2	6,3	7,4	7,9	6,3	7,1
Celkem (daňová a celní správa)	637,0	640,1	730,6	748,3	661,3	693,8

Zdroj: Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2010 + vlastní úprava

2.5 Základní pojmy

Z důvodu lepšího pochopení a orientace v této problematice je vhodné se seznámit s dalšími pojmy týkající se základní terminologie.

Pojmem **daň** rozumíme povinnou zákonem nařízenou, vymahatelnou, neekvivalentní, nevratnou a neúčelovou platbu do státního rozpočtu. Tuto daň má na starost **správce daně**, což je instituce, která je pověřena výběrem daní. U daní přímých se jedná o finanční úřad, nepřímé daně jsou spravovány celní správou. Aby mohla být daň odvedena, musíme si zavést další dva pojmy – poplatník a plátce daně. **Poplatníkem** rozumíme osobu, jejíž příjmy či majetek jsou přímo podrobeny dani. Z tohoto důvodu je tento pojem spojován spíše s daněmi přímými. Naopak, pojem **plátce daně** je už spíše záležitost daní nepřímých. Je to osoba, která pod vlastní majetkovou zodpovědností vybírá a odvádí daň státu.

Výrobky podrobené spotřební dani je třeba nejdříve vyrobit. Aby mohla být výroba zahájena, je třeba získat povolení k založení **daňového skladu**. Z důvodu podstatnosti tohoto pojmu bude dál rozebrán v následující podkapitole.

Při obchodování s těmito druhy výrobků vzniká prodejci při splnění určitých podmínek určených zákonem **daňová povinnost**. Prodejce je pak povinen podat **daňové přiznání**. Tímto pojmem rozumíme vyjádření daňové povinnosti subjektu uvést sám správci daně výši daňového základu, kterou si subjekt u vybraných daní sám vypočítá (týká se daní, jejichž předmětem je převod majetku), nebo je vypočítána správcem daně. S touto skutečností však mohou souviset tzv. **daňové úniky**, kdy dochází ke snížení daňového základu v rozporu se zákonem. Problematikou daňových úniků se budeme blíže zabírat v další kapitole.

Pokud si však líh vypálíme v **pěstitelské pálenici** neboli zařízení určenému pro výrobu pálenky, nesmíme tuto pochutinu dále prodávat. **Pálenkou** rozumíme alkoholický nápoj vznikající kvašením a následnou destilací. Za nejoblíbenější produkty pěstitelského pálení jsou považovány slivovice, meruňkovice, třešňovice a další. Druhy pálenky rozlišujeme podle suroviny, která byla vybrána pro určitý druh nápoje. Je důležité si uvědomit skutečnost, že občan je povinen vyhledat pouze autorizované pálenice, které jsou zákonem považovány za jedinou legální formu pro výrobu pálenky. V případě amatérského pálení by místo čistého etanolu mohl vzniknout životu nebezpečný metanol.

2.6 Daňový sklad

Daňový sklad neboli prostorově ohraničené místo na území ČR, kde jsou vyráběny, skladovány, zpracovávány nebo odesílány vybrané výrobky, které doposud nebyly zatíženy spotřební daní. Před zahájením výroby je nutné získat povolení k provozování daňového skladu, které je vydáváno celními orgány.

Provozovatelem daňového skladu může být fyzická i právnická osoba, které bylo uděleno povolení. Splněny musí být nejen požadavky na výrobní prostory ale také na technologii výroby. Náležitosti, které musí obsahovat návrh na vydání povolení k provozování daňového skladu, jsou blíže specifikovány v § 20 zákona o spotřební dani. Po získání povolení vzniká provozovateli povinnost složit jistinu, neboli zajištění daně. Osoba, které je vydáváno povolení k provozování daňového skladu nesmí být v insolvenčním řízení nebo v likvidaci.

Každý provozovatel daňového skladu má povinnost evidovat výrobky umístěné v tomto skladu. Výrobky, které se nacházejí v daňovém skladu, podléhají režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Povinnosti, týkající se přiznání, vyměření a zaplacení spotřební daně jsou odloženy do dne uvedení výrobku do volného daňového oběhu. Spotřební daň je pak vybírána co nejbližší místu spotřeby. (zákon o spotřebních daních, § 20)

Výrobní sklady dělíme na výrobní a distribuční (nevýrobní). Ve výrobním daňovém skladu lze vybrané výrobky vyrábět, zatímco ve skladu distribučním výroba není povolena. Ostatní činnosti jako zpracování výrobků, skladování, přijímání do skladu nebo následné odesílání z něj mohou být uskutečňovány v obou typech daňových skladů.

2.7 Oprávněný příjemce a daňový zástupce

Pojem **oprávněný příjemce** můžeme charakterizovat jako fyzickou nebo právnickou osobu, která neprovozuje daňový sklad a musí mít povolení jednorázově nebo opakovaně přijímat výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, které pocházejí z jiného členského státu. Oprávněnému příjemci není povoleno tyto výrobky odesílat nebo skladovat. Od tuzemského dodavatele nesmí oprávněný příjemce vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně přijímat.

Jakmile jsou vybrané výrobky uvedeny do daňového oběhu, nebo dojde ke znehodnocení výrobků, které byly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od daně, stává se oprávněný příjemce plátcem daně, což je doprovázeno povinností daň přiznat a zaplatit. U výrobků, které byly zdaněny, vzniká oprávněnému příjemci nárok na vrácení daně pouze v případě, kdy jsou tyto výrobky v jeho vlastnictví a došlo k jejich poškození nebo zničení v souvislosti s nepředvídatelnou událostí, kterou nebylo možné odvrátit.

Pojem **daňový zástupce** můžeme rozdělit do dvou úrovní, podle role, kterou daňový zástupce vykonává. Nejprve si vysvětlíme roli obecného daňového zástupce, následně roli daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků. V obou případech se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu se sídlem na území České republiky. Institut prostého daňového zástupce byl 1. dubna 2010 bez náhrady zrušen.

Obecný daňový zástupce zastupuje provozovatele daňového skladu, který je ke spotřební dani registrován v jiném členském státě a zamýšlí dopravovat určené výrobky na území České republiky. Tento provozovatel může být zastupován, ale není to povinnost.

Daňový zástupce pro zasílání vybraných výrobků zastupuje osobu, která zamýšlí zasílat výrobky fyzickým osobám, které nejsou plátcem daně z přidané hodnoty. Tyto výrobky byly uvedeny do daňového oběhu v jiném členském státě. Z tohoto důvodu musí být ustanovena osoba, která bude plnit daňovou povinnost podle zákona o spotřebních daních.

I přes mírnou odlišnost těchto rolí můžeme říci, že hlavním posláním daňových zástupců je zajistit České republice odvedení spotřební daně z výrobků, které zde byly dopraveny a uvedeny do volného daňového oběhu. (Šulc, 2010)

2.8 Doklady

U výrobků podléhajících spotřební dani je důležité, aby mohli být kdykoliv snadno zkontrolovány a došlo tak k minimalizaci počtu daňových úniků. K tomuto účelu nám slouží doklady, kterými jsou výrobky podléhající spotřební dani doprovázeny. Doklady však nemají přesnou grafickou podobu, ale pouze náležitosti, které musí obsahovat. Rozlišujeme 3 druhy dokladů:

- doklad daňový,
- doklad o prodeji,
- a doklad o dopravě.

Daňový doklad je okamžitě vystavován dodavatelem výrobků jejich nabyvateli. Je vystavován zejména při uvedení výrobků do volného daňového oběhu. Mezi náležitosti pro právnické osoby řadíme název sídlo nebo obchodní firmu prodávajícího a kupujícího spolu s daňovým identifikačním číslem. U fyzické osoby uvádíme jméno a příjmení, místo pobytu a daňové identifikační číslo. Další náležitosti, které musí být v daňovém dokladu obsaženy, jsou množství výrobků uvedených do volného daňového oběhu, celková výše spotřební daně a datum a číslo dokladu.

Doklad o prodeji je bez prodlení vystavován prodávajícím při prodeji vybraných výrobků. Mezi jeho povinné náležitosti můžeme zařadit: název, obchodní firmu nebo sídlo, daňové identifikační číslo prodávajícího a kupujícího v případě že se jedná o právnickou osobu. U fyzické osoby uvádíme jméno a příjmení³, místo pobytu a daňové identifikační číslo, pokud bylo fyzické osobě přiděleno. Dalšími náležitostmi jsou množství a název výrobků uvedených do volného daňového oběhu, celková výše spotřební daně a datum a číslo dokladu.

Doklad o dopravě je vystavován osobou, kterou jsou již výrobky uvedené do volného daňového oběhu vydány pro dopravu a zároveň nejsou splněny podmínky, kterými je stanoven závazek vydat daňový doklad nebo doklad o prodeji. Náležitosti tohoto dokladu jsou v případě, kdy je prodávající a kupující právnickou osobou

³ případně můžeme uvést obchodní firmu

údaje jako obchodní firma nebo název, sídlo a daňové identifikační číslo odesílatele. U osoby fyzické uvádíme jméno a příjmení⁴, místo pobytu a daňové identifikační číslo v případě, že bylo přiděleno. Dalšími povinnými náležitostmi jsou místo určení, název výrobků, množství výrobků, celková výše spotřební daně a datum a číslo dokladu. (Šulc, 2010)

2.9 Osvobození od daně

Výrobky podléhající spotřební dani můžeme charakterizovat jako komodity, které můžeme najít vždy v jednom ze tří režimů. Tyto komodity mohou být zdaněny, nebo od daně osvobozeny. V případě, že je výrobek osvobozen, rozlišujeme osvobození trvalé a dočasné, které je podmíněné.

Pokud je výrobek od daně trvale osvobozen, je uveden do volného daňového oběhu bez povinnosti daň přiznat, zjistit, vyměřit nebo zaplatit. V druhém režimu osvobození, který je nazýván podmíněným osvobozením od daně je vznik povinnosti daň přiznat, zjistit, vyměřit a zaplatit spojen se dnem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Můžeme říci, že tato povinnost je na rozdíl od zdaněného výrobku odložena z důvodu dohledu celními orgány při výrobě, zpracování, držení nebo přepravě zboží, na které se vztahuje režim podmíněného osvobození od daně. Osoba, která s těmito výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně nakládá, musí mít přiděleno oprávnění k manipulování s nimi. (Šulc, 2010)

2.10 Vrácení daně

Podrobnější informace o vrácení daně najdeme v § 14 zákona o spotřebních daních. Obecně můžeme říci, že vrácení daně je vztaženo na výrobky, které:

- už ve své ceně mají zahrnutou spotřební daň,
- byly vyrobeny pro předem stanovený účel⁵,
- byly dopraveny do jiného členského státu,
- byly vyvezeny⁶. (Šulc, 2010)

⁴ případně můžeme uvést obchodní firmu

⁵ hovoříme zejména o výrobě výrobků, které nepodléhají spotřební dani

⁶ v režimu vývozu

2.11 Vymezení jednotlivých spotřebních daní

Jak již bylo zmíněno, podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů, jsou spotřební daně rozděleny do pěti základních oblastí, kterým se teď budeme více věnovat. Důraz bude kladen zejména na spotřební daň z lihu, která je základem problematiky této práce.

2.11.1 Spotřební daň z minerálních olejů

2.11.1.1 Předmět daně

Předmětem této daně nejsou pouze samostatné výrobky, ale také jejich směsi nebo směsi s dalšími výrobky přesně definovanými technickými parametry. Mnoho minerálních olejů nemá v zákoně své civilní pojmenování, ale pouze odkazy na číselné nomenklatury, což znamená pro běžného uživatele ztížení orientace, např. také v oblasti motorové nafty, bionafty nebo propan-butanu (LPG). U vybraných olejů je důležité sledovat účel jejich použití. Záleží na tom, zda jsou používány např. pro pohon motorů nebo výrobu tepla. (Svátková, 2009)

Existuje opravdu široká škála minerálních olejů, které jsou považovány za předmět daně. Detailní informace o předmětu této daně můžeme najít v zákoně o spotřebních daních, § 45. Jako hlavní zástupce si můžeme uvést:

- motorové benzíny,
- motorovou naftu,
- těžký ropný olej,
- odpadní oleje,
- zkapalněné ropné plyny,
- směsi minerálních olejů,
- směsi minerálních olejů s bio-složkou,
- rašelinu, parafín, vazelínu,
- některá aditiva a další.

2.11.1.2 Plátce daně a vznik daňové povinnosti

Za plátce daně z minerálních olejů označujeme osobu, které vznikla povinnost tuto daň přiznat a zaplatit tím, že se zúčastnila minimálně jedné z následujících situací:

- použila, nebo prodala jakýkoliv výrobek pro pohon motorů nebo výrobu tepla, s výjimkou olejů, které jsou předmětem daně ze zemního plynu,
- použila, nebo prodala přísady či plnidla do minerálních olejů,
- použila, nebo prodala minerální olej, u nějž byla uplatněna nižší sazba daně, pro účely, ke kterým se váže vyšší sazba daně,
- prodala, použila, nebo bezúplatně předala, popř. použila odpadní oleje, které nebyly zdaněny, pro pohon motorů nebo výrobu tepla. (zákon o spotřebních daních, § 44)

Povinnost zaplatit daň vzniká:

- dnem prodeje nebo bezúplatného předání, nebo použitím nezdaněných minerálních olejů pro výrobu tepla nebo pohon motorů,
- dnem prodeje minerálních olejů, které byly zdaněny nižší sazbou daně, než odpovídá sazba daně účelu jejich prodeje,
- dnem prodeje výrobků, které byly určeny jako aditiva, pokud jsou zdaněny nižší sazbou daně, než sazbou daně která odpovídá minerálnímu oleji, do kterého budou přimíchány,
- dnem prodeje vybraných minerálních olejů pro účely použití výroby tepla nebo pohonu motorů. (Svátková, 2009)

2.11.1.3 Základ daně

Za základ daně z minerálních olejů považujeme množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C (tato skutečnost však neplatí např. pro těžké ropné oleje nebo zkapalněné ropné plyny, u nichž je základ daně tvořen množstvím vyjádřeným v tunách čisté hmotnosti).

Pro výpočet daně je důležité znát množství minerálních olejů. V okamžiku vzniku platební povinnosti je plátce daně povinen tuto daň přiznat a zaplatit. Vypočtené množství minerálních olejů zaokrouhlujeme vždy na dvě desetinná místa podle matematických pravidel. (zákon o spotřebních daních, § 47)

2.11.1.4 Daňové úniky

Daň z minerálních olejů je velmi ohroženou oblastí, co se daňových úniků týče. Proto je podstatné zmínit alespoň u této oblasti základní problémy s daňovými úniky. Mohou nastat tyto 3 případy, kdy dochází ke zkrácení daňové povinnosti:

- situace, kdy vůbec nedochází ke zdanění minerálních olejů - týká se pouze při využití pro pohon motorů nebo výrobu tepla⁷,
- situace, kdy minerální oleje, které byly legálně nezdaněny, byly použity na jiný účel, než bylo uvedeno, a to na účel, na který se vztahuje zdanění (např. nepoctiví prodejci, kteří na benzínových pumpách prodávají levné benzínové palivo a likvidují tak konkurenci),
- situace, kdy byl minerální olej zdaněn, ale nižší sazbou než měl být v souvislosti s jeho použitím, (např. oleje dovezené pro účely strojírenství, které jsou následně prodávány jako „levná nafta“ na benzinových pumpách).

V poslední době se také stává zvažovaným tématem otázka zavedení tzv. profesionální nafty, kterou můžeme popsat jako část vratky spotřební daně. Jejím smyslem je neodradit dopravce od tankování v zemích s vyšší spotřební daní. Vrací se tedy předem určená část odvedené daně na účty dopravců, avšak toto opatření by se týkalo pouze vozidel s hmotností nad 7,5 tuny a autobusů s minimálně 8 místy. (IHNEP, [online], [17. 2. 2012])

2.11.1.5 Osvobození od spotřební daně z minerálních olejů

Od spotřební daně jsou osvobozeny zejména:

- hlavní skupiny olejů, které jsou reprezentovány především motorovou naftou a benzínem, musí být však použity pro jiné účely než pohon motorů nebo výroba tepla,
- ostatní benzíny, pokud jsou využívány jako vstupní surovina pro výrobu předmětů, které nejsou předmětem daně,
- odpadní oleje, pokud jsou použity k metalurgickým procesům nebo mineralogickým postupům,
- oleje, které byly spotřebovány ve výrobním daňovém skladu, v němž byly předtím vyrobeny nebo zpracovány,

⁷ např. vydávání dováženého paliva za biopalivo, které je osvobozeno od daně podle § 49 odst. 18 – 21 zákona o spotřební dani

- směsi olejů (nafta, lihobenzín), které musí být používány pro jiné účely než je pohon motorů nebo výroba tepla,
 - směsi spotřebovány ve výrobním daňovém skladu v souvislosti s výrobou,
 - pestrá směs olejů (např. sojový a olivový olej), která byla vyrobena ve výrobním daňovém skladu a spotřeba by měla opět souviset s výrobní činností,
 - rašelina, vazelína, parafín a další oleje, které jsou vymezeny v zákoně pouze pod kódem nomenklatury a mohou být použity pouze pro pohon motorů nebo výrobu tepla.
- (Svátková, 2009)

2.11.2 Spotřební daň z piva

2.11.2.1 Předmět daně

Pivo je předmětem daně pouze v případě, pokud je splněna alespoň jedna z následujících podmínek:

- v pivu s obsahem alkoholu je obsaženo více než 0,5 % objemových alkoholu a je uveden pod kódem nomenklatury 2203,
- nebo se jedná o směsi piva s nealkoholickými nápoji, ve kterých je obsaženo více než 0,5% objemového alkoholu, které jsou uvedeny pod kódem nomenklatury 2206.

Koncentrace piva je určena pomocí velkého Ballingova vzorce a metody určení extraktu původní mladiny. (zákon o spotřebních daních, § 81)

2.11.2.2 Plátce daně a vznik daňové povinnosti

Za plátce daně z piva považujeme osobu, která dohromady s osobami žijícími ve společné domácnosti vyrobí ročně více než 200 litrů piva a poskytuje jej k prodeji. Může se jednat také o osobu, která vyrobí menší množství, ale poskytuje jej k prodeji (tzn., nevyrábí jej pouze pro spotřebu osob, které s ní žijí ve společné domácnosti, nebo blízkých). Této osobě vznikla k 1. lednu kalendářního roku, ve kterém skutečnost splnila povinnost přiznat a zaplatit daň.

2.11.2.3 Základ daně

Základem daně z piva je množství piva vyjádřené v hektolitrech.

2.11.2.4 Nízkoalkoholické pivo

Pivo, ve kterém je objem alkoholu nižší než 0,5 % objemových alkoholů, není předmětem daně. Jako příklad u nás můžeme uvést nízkoalkoholické pivo pro řidiče, např. Radegast Birell, které je vyráběno firmou Plzeňský Prazdroj a.s. a v současné době je tímto druhem nízkoalkoholického piva tvořen největší podíl na trhu. Ačkoliv však tento druh piva obsahuje až 0,5 % objemového alkoholu, je možno tento druh v našich podmínkách nazývat jako nealkoholické pivo. V České republice jsou tato pravidla stanovena podle evropského úzusu.

2.11.2.5 Osvobození od daně z piva

Od tohoto druhu spotřební daně je osvobozeno pivo, které:

- je určeno jako surovina sloužící pro podnikatelskou činnost týkající se výroby nápojů (nesmí být překročena hranice 1,2 % objemových alkoholů) a potravin,
- je obsaženo v čokoládových (obsah piva nesmí překročit 8,5 litru alkoholu ve 100kg výrobku) a dalších výrobcích (obsah piva nesmí překročit 5 litrů alkoholu ve 100kg výrobku),
- je určeno pro výrobu a přípravu léčiv ve zdravotnictví,
- je určeno pro výrobu octa uvedeného pod kódem nomenklatury 2209,
- slouží jako vzorek pro interní analýzy celního úřadu, nebo povinné rozbory,
- náleží do výše výrobcem stanovených technických ztrát,
- je vyrobeno fyzickou osobou v domácím zařízení pro výrobu piva, sloužící pouze pro osobní potřebu osob žijících v domácnosti a osob blízkých, v množství menším než 200 l, za podmínky, že nedojde k jeho prodeji. (zákon o spotřebních daních, § 86)

2.11.2.6 Pivovary

Jedná se o technický celek s cílem výroby piva. Rozlišujeme malé nezávislé pivovary a pivovary, které nelze označit za malé nezávislé pivovary.

Za **malé nezávislé pivovary** jsou považovány celky, jejichž celková roční výroba piva nesmí přesáhnout hranici 200 000 hl a i přes nezávislost na jiném pivovaru je od nich očekáváno splnění technologických požadavků na výrobu. Výroba piva v licenci nesmí překročit 49 % jeho roční výroby. Jedná se například o pivovar a restauraci "U Fleků" se sídlem v Praze. Dále jsou nezávislé pivovary rozděleny do pěti skupin, které jsou vzájemně odlišeny různou sazbou daně.

Pivovary, které nejsou malými nezávislými pivovary, jsou označeni výrobci, kteří překračují roční stanovený limit určený pro malé nezávislé pivovary. Mezi nejznámější české pivovary můžeme zařadit Plzeňský prazdroj a.s. nebo Budějovický Budvar národní podnik. (zákon o spotřebních daních, § 82)

2.11.3 Spotřební daň z vína a meziproduktů

2.11.3.1 Předmět daně

Vína a meziprodukty jsou považovány za předmět daně, pokud objemový alkohol v nich obsažen se pohybuje v rozmezí od 1,2 % do 22 %. Vína s nižším obsahem objemového alkoholu nejsou předmětem této daně a jsou označeny za vína de-alkoholizovaná. Při překročení horní hranice limitu objemového alkoholu, podléhají tato vína dani z lihu. (Svátková, 2009)

2.11.3.2 Plátce daně a vznik daňové povinnosti

Za plátce daně není považována osoba, která se automaticky plátcem daně nestane. Plátcem této daně není osoba, která vyrábí tiché víno a splňuje při tom následující podmínky:

- tiché víno vyrábí pouze v tuzemsku,
- v rámci podnikání nebude tiché víno dopraveno do jiného státu Evropské unie,
- tiché víno nebude osvobozeno od spotřební daně,
- množství vyrobeného vína nepřesáhne 2000 litrů za kalendářní rok. (Svátková, 2009)

2.11.3.3 Základ daně

Základ daně z vína a meziproduktů je tvořen údajem o množství vína a meziproduktů vyjádřeném v hektolitrech.

2.11.3.4 Druhy a třídění vín

Pro účely spotřební daně jsou vína rozdělena na druhy a následně roztříděna. Druhy vín jsou rozděleny na vína šumivá, vína tichá a meziprodukty. Vína jsou pak dále tříděna například podle barvy, druhu nebo obsahu cukru. Stručně si tedy uvedené pojmy objasníme.

Vína šumivá jsou uzavřena v láhvi s hříbovitou zátkou z důvodu přetlaku (nejméně 3 bary), kterého by víno mělo dosahovat při pokojové teplotě. Pokud je tento druh vína dobře vychlazen, je pro něj po otevření typický kontrolovaný výbuch. Jedná se například o známý Bohemia Sekt.

Vína tichá jsou často označovány jako vína révová. Maximální obsah objemových alkoholů v nich obsažených nesmí překročit hranici 18 %. Můžeme zde zařadit také vína ovocná. V České republice a Rakousku je velmi oblíbená specialita nazývaná burčák, která je vyráběna vždy v podzimním období. Často bývá označován pojmem „nedokončené víno“.

Posledním druhem vín jsou tzv. **meziprodukty**. Jsou často používány výhradně pro výrobu dalšího alkoholického nápoje. Zde můžeme zařadit například již zmíněný burčák.

Podle barvy rozeznáváme vína bílá, červená a růžová. Bílá vína jsou vyráběna z růžových, bílých, červených nebo modrých hroznů, zatímco červená vína jsou vyráběna výhradně z hroznů modrých. Růžové vína bývají nejčastěji vyráběna ze směsi bílého a růžového vína.

Podle obsahu cukru jsou rozeznávány čtyři základní druhy vín. Ve vínech suchých jsou obsaženy nejvýše 4 g zbytkového cukru na litr, ve vínech polosuchých 4,1-12 g zbytkového cukru na litr, ve vínech polosladkých 12,1-45 g cukru a poslední typ – sladké víno, ve kterém je obsaženo minimálně 45 g zbytkového cukru na litr.

Podle druhu můžeme například uvést vína stolní, jakostní, vína s přívlastkem (pozdní sběr, výběr z hroznů, atd.). (Svátková, 2009)

2.11.3.5 Osvobození od daně

Mezi vína a meziprodukty osvobozené od daně, považujeme produkty, které:

- jsou určeny jako surovina pro výrobu potravin a nápojů, u kterých nesmí obsah objemového alkoholu přesáhnout 1,2 %,
 - jsou určeny pro výrobu a přípravu léčiv ve zdravotnictví,
 - jsou určeny pro výrobu octa,
 - jsou obsaženy v čokoládových a jiných výrobcích,
 - nebo také do výše technicky odůvodněných skutečných ztrát, které slouží jako vzorek.
- (Svátková, 2009)

2.11.4 Spotřební daň z tabákových výrobků

2.11.4.1 Předmět daně

Za předmět spotřební daně z tabákových výrobků považujeme:

- cigarety,
- tabák ke kouření,
- ostatní tabák,
- doutníky a cigarillos. (zákon o spotřebních daních, § 101)

Pojem **cigarety** je možné definovat jako výrobek obsahující řezanou tabákovou směs a filtr, které jsou zabaleny do cigaretového papírku. Tabák ke kouření je výrobek s obsahem tabákového odpadu, který byl upraven pro konečného spotřebitele ke kouření. Průmyslově vyráběné cigarety nejsou baleny, ale plněny, proto někteří kuřáci upřednostňují nákup tohoto druhu tabáku a následného plnění do dutinek. **Ostatní tabák** není určen pro konečného spotřebitele k účelu kouření. Může být využit například k účelu hubení škůdců vykuřováním skleníků. **Doutníkem** bývá označován tabákový smotek, který je přesněji definován ve vyhlášce Ministerstva zemědělství České republiky č. 344/2003 Sb., kterou jsou blíže stanoveny požadavky na tabákové výrobky. Zde je blíže upřesněn například tvar, barva, velikost, druh, a další. Tímto zákonem jsou také blíže upravovány **cigarillos**, neboli krátké doutníky s hmotností nejvýše 3 g a absencí umělé špičky.

2.11.4.2 Plátce daně a vznik daňové povinnosti

Za plátce tohoto druhu spotřební daně je považována osoba, která i přes zákaz prodá konečnému spotřebiteli cigarety za cenu vyšší, než je uvedena na tabákové nálepce. Došlo tedy k porušení cenových pravidel a zároveň této osobě náleží povinnost přiznat tuto daň a zaplatit ji. Výše zmíněná povinnost se vztahuje pouze na cigarety.

2.11.4.3 Základ daně

U cigaret je základ daně složen ze dvou částí – procentní a pevné části daně. Procentní část je ve výši 28 % z ceny pro konečného spotřebitele. Pevná část je ve výši 1,12 Kč/ks. Minimální sazba daně u cigaret je stanovena částkou 2,10 Kč/ks. U doutníků a cigarillos je základ daně tvořen množstvím vyjádřeným v kusech a u tabáku ke kouření hovoříme o množství vyjádřeném v kilogramech. (zákon o spotřebních daních, § 102)

2.11.4.4 Značení tabákových výrobků

Tabákové nálepky byly zavedeny se vznikem spotřebních daní na území naší republiky. V této době byly označovány pouze cigarety. Následně bylo v roce 2001 zavedeno označení doutníků a cigarillos a od roku 2004 vznikla povinnost značení tabáku. V době vzniku nálepek byla plněna pouze evidenční funkce, tudíž obchodník nebyl nucen uhradit spotřební daň, ale postupně se zvyšoval počet případů s „nezvěstnými nálepkami“ což vedlo také k zavedení kontrolní funkce.

Zavedení kontrolní funkce znamenalo přesné označení výrobků určených ke spotřebě na území tuzemska, ze kterých byla odvedena tuzemská spotřební daň. Jednalo se tedy o výrobky v tuzemsku vyrobené nebo dovezené z členského státu Evropské unie nebo třetích zemí. Nálepka musí být na krabičce umístěna tak, aby při jejím otevření došlo k nenávratnému porušení nálepky.

Na krabičce můžeme také najít varovný nápis, který je upravován vyhláškou Ministerstva zemědělství č.44/2003 Sb., kterou jsou stanoveny požadavky na tabákové výrobky. Varovný nápis má stanoveny základní parametry – přední strana krabičky je tímto černým nápisem na bílém podkladu pokryta z 30 %, pro zadní stranu byla Evropskou unií určena plocha nepatrně větší, přesněji 40 %.

Bližší specifikace nálepek je upravována pomocí vyhlášky č.467/2003 Sb., kterou je upraveno používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků. Přesnou podobu tabákové nálepky můžeme vidět na následujícím obrázku (Obrázek 2.1).

Obrázek 2.1: Ilustrační foto tabákové nálepky



zdroj: (HBI, [online], [31.3 2012])

2.11.4.5 Osvobození od daně

Osvobození od daně se vztahuje poměrně na malou skupinu těchto výrobků. Jedná se o výrobky, které byly:

- odebrány celním úřadem jako vzorky,
- nebo učené pro zkoušky kvality, které mohou být prováděny pouze v akreditovaných laboratořích.

2.11.5 Spotřební daň z lihu

2.11.5.1 Předmět daně

Za předmět této daně můžeme považovat výrobky obsahující více než 1,2 % objemového etanolu avšak s výjimkou piva a vína. Tyto dvě pochutiny jsou považovány za předmět jiné komodity spotřebních daní, a kdybychom je zahrnuli i zde, došlo by ke dvojímu zdanění téhož výrobku selektivní daní. Za předmět spotřební daně také uvažujeme líh obsažený v pivu a vínu pokud je zjištěno obsažené množství přesahující 22 % objemového etanolu.

Při důkladnějším prostudování zákona o spotřebních daních narazíme na jistou nepřesnost. V tomto zákoně jsou pojmy etanol a líh považovány za synonyma, což je ale z chemického hlediska nepřipustné. Etanolem rozumíme druhý nejnižší alkohol, avšak líh je definován jak směs etanolu s vodou. Vzhledem k nulovému výskytu etanolu v nápojích v nezředěné podobě není tato nepřesnost považována za jakoukoliv nejasnost z pohledu daně z lihu.

2.11.5.2 Líh a jeho druhy

Lích, neboli hovorově etanol či alkohol (v chemii je používáno označení ethanol) je možno označit jako bezbarvou kapalinu ostré, ale při zředění příjemné alkoholické vůně, která je používána jako základní součást alkoholických nápojů. Je snadno zápalný, proto je považován za hořlavinu 1. třídy. (Hynie, 1996)

Za základní kritérium rozdělení lihu považujeme jeho původ. Podle tohoto kritéria je líh rozdělen na líh kvasný a líh syntetický.

Lih kvasný je produkt vzniklý zpracováním přírodních surovin, např. obilí, kukuřice, řepa, brambory nebo odpady z cukrovarů a při výrobě celulózy. Z důvodu nedostatku těchto surovin je v poslední době stále více využívána melasa⁸. Kvasný lih je získáván destilací lihově zkvašených zápar.

Lih syntetický je vyráběn chemickou syntézou. Na první pohled ho nemůžeme rozeznat od kvasného lihu. Je zakázáno používat tento lih ke konzumním či kosmetickým účelům. (Svátková, 2009)

Vyrobený lih je dále upravován. Výsledkem jsou další druhy lihu (bezvodý, rafinovaný, technický, obecně nebo zvláště denaturovaný apod.).

2.11.5.3 Denaturace

Dalším krokem je **denaturace**. Je velmi významná z daňového pohledu. Jedná se o proces, při kterém je lih znehodnocován ke konzumním účelům. Snažíme se při něm učinit lih, co nejobtížněji oddestilovatelnou látkou. Při tomto procesu nejsou molekuly lihu (neboli etanolu) změněny, jedná se pouze o změnu možnosti využití lihu. V České Republice jsou činidla pro proces denaturace etanolu upravována vyhláškou ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu. Proces denaturace dělíme na denuraci zvláštní a denuraci obecnou.

Při procesu **zvláštní denaturace** jsou do lihu přidávány denaturační prostředky. Složení těchto denaturačních prostředků je veřejné (na rozdíl od denaturace obecné). Lih je denaturován podle potřeb vlastníka. Jako nejpoužívanější přísady můžeme uvést n-butanol, octan etylnatý (etylacetát), izopropylalkohol, denatonia benzoáte (bitrex). (Zavar, [online], [2.2 2012])

Proces **obecné denaturace** je uskutečňován pomocí denaturační směsi, jejíž složení není zveřejněno. Po denuraci je denaturovaný lih znehodnocen k pitným účelům z důvodu uvolňování látek z denaturační směsi. Díky tomuto procesu je lih od daně osvobozen, bez ohledu na účel použití. (Svátková, 2009)

⁸ Melasa je charakterizována jako výtažek z cukrové řepy. Je získávána při výrobě cukru z cukrové třtiny jako vedlejší produkt.

V České Republice jsou činidla pro proces denaturace etanolu upravována vyhláškou ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu. Jsou v ní definovány dvě směsi, které je možno použít pro obecně denaturovaný alkohol (jedná se o směsi č. 1a a 1b). Tyto směsi lze použít všeobecně, bez případných omezení. Dále je definováno celkem 23 směsí pro etanol ke speciálnímu použití, které jsou vyhláškou vymezeny.

Směsi pro obecnou denaturaci etanolu mají následující složení (uvedená množství jsou minimální množství na 1 l etanolu).

Směs 1a obsahuje tyto látky:

- methylethylketon 10 ml,
- denatoniumbenzoát 10 mg,
- methylenová modř 2 mg,
- thiofen 2 ml.

Směs 1b obsahuje tyto látky:

- solventní nafta 4 ml,
- petrolej 2 ml,
- technický benzin čistící 1 ml. (vyhláška ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, dále jen „vyhláška Ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb.“, příloha 2)

2.11.5.4 Plátce daně a vznik daňové povinnosti

Podle zákona jsou za plátce daně z lihu považovány tyto skupiny osob:

- osoby, které nakoupily nebo dovezly lihové výrobky či přímo líh osvobozené od daně,
- osoby, které skladují líh v tzv. větším množství, nebo je jimi uváděn líh do volného daňového oběhu,
- osoby, kterými byly překročeny normy ztrát lihu. (zákon o spotřebních daních, § 66, § 68)

V prvním případě se však musí jednat o zvláště denaturovaný líh, který byl dále určen pouze pro výrobu léčiv, potravin nebo jako vzorek pro povinné rozborů.

Za plátce lihu však považujeme také uživatele výrobků, které byly osvobozeny od daně. Obecně totiž není dána povinnost se registrovat. U daně z lihu můžeme vyzorovat také jednu zvláštnost – osoby jsou plátcí daně, aniž by u nich nastala povinnost daň přiznat a zaplatit. Uživatelé se totiž stávají plátcí této daně už při pořízení lihu, ne až při jeho prodeji. Při použití lihu, které bude osvobozeno od daně, bude uživatel plátce této daně, avšak státu daň neodvede ani nebude požadovat její navrácení. (Svátková, 2009)

Plátcem daně se také stává osoba, kterou je líh skladován nebo využíván ve větším množství než je osobní potřeba. Nejedná se však o líh, který je obsažen v čokoládových výrobcích, léčivech apod.

U třetí skupiny osob by měly být ztráty lihu stanoveny centrálně. Více informací o této problematice je možno najít v příloze č. 4, Vyhlášky Ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu.

Daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu nebo vyrobení těchto výrobků na území Evropské unie. Povinnost zaplatit daň však nastane až v momentě uvolnění výrobků do volného daňového režimu, ztrátou, nebo znehodnocením přepravovaného výrobku, který byl podmíněně osvobozen o daně. Pouze pokud by však došlo ke zničení, ztrátě, nebo znehodnocení výrobků v důsledku nepředvídatelných nebo neodvratitelných okolností.

2.11.5.5 Základ daně

Za základ daně z lihu je považováno množství lihu, které je vyjádřeno v hektolitrech etanolu, při teplotě 20 °C. Toto množství lihu je zaokrouhlováno podle matematických pravidel na dvě desetinná místa. Spotřebitelům není prodáván výrobek s obsahem 100 % etanolu, tudíž je nutné vypočítat specifický základ daně, u kterého je sazba daně stanovena pevnou částkou.

Jako příklad pro výpočet základu daně můžeme uvést 1 hl vodky (nejčastěji je 40%), proto budeme uvažovat tuto hodnotu:

1 hl 40% vodky = 0,4 hl 100% etanolu, tudíž za základ daně můžeme považovat číslo 0,4.

2.11.5.6 Sazby a výpočet daně

Rozlišujeme základní sazbu daně a sazbu daně pro pěstitelské pálení. Je důležité si uvědomit, že při výpočtu sazby daně musí být etanol stále při teplotě 20 °C.

Základní sazbou daně rozumíme částku 28 500 Kč/hl etanolu. Musí se však jednat o líh nebo alkohol určený ke konzumaci, případně k dalšímu prodeji.

Za druhou možnou sazbu daně považujeme sazbu pro pěstitelské pálení, u kterého můžeme vyrobenou pálenku využít pouze pro osobní spotřebu. Hodnota této sazby je tedy snížena na částku 14 300 Kč/hl etanolu. Touto sazbou je však zatíženo pouze množství vyrobené pálenky do objemu 30 l absolutního alkoholu na domácnost vždy v období 1.7 běžného roku do 30.6 roku následujícího. Veškeré vyrobené množství nad tuto hranici je zdaňováno základní sazbou. Problematika pěstitelských pálenic bude v následující kapitole této práce blíže rozebrána.

Výpočet samotné daně tedy stanovíme vztahem $\text{sazba} \times \text{základ daně}$ a není upravován o žádné odpočty nebo slevy. Daň je odváděna správci daně do státního rozpočtu v českých korunách.

2.11.5.7 Zajištění daně z lihu

Pokud je provozovatelem provozován pouze jeden daňový sklad, zajištění daně činí nejvýše 40 000 000 Kč převedených na účet zřízený celním úřadem nebo poskytnutých v hotovosti.

Vlastní-li provozovatel více než jeden daňový sklad, činí výše finančních prostředků převedených na depozitní účet zřízený celním úřadem nebo poskytnutých v hotovosti nejvýše 120 000 000 Kč.

Při stanovení výše zajištění daně není bráno v potaz množství lihu (umístěné v tomto skladu), který byl určen pro zvláštní účely, jehož vlastníkem je stát. V úvahu není bráno také množství lihu, který byl obecně denaturován podle zákona o lihu. Tento líh je osvobozen od daně pro všechny účely použití. Je možné jej získat bez zvláštního povolení a písemného prohlášení, proto není zahrnován do výpočtu pro stanovení výše zajištění daně pro daňový sklad. (Kotenová, 2010)

Zajištění spotřební daně může být také uskutečněno prostřednictvím peněžního ústavu na základě smlouvy. Za hlavní výhodu tohoto způsobu zajištění můžeme považovat skutečnost, že podnikatelský subjekt nemusí složit jistinu, ale je povinen platit pouze za ručení. Volné finanční prostředky mohou být využity například k nejrůznějším podnikatelským činnostem. Podrobnější informace k této problematice týkající se zajištění spotřební daně z lihu můžeme nalézt v § 21, zákona o spotřebních daních.

2.11.5.8 Daňové přiznání, jeho lhůta a splatnost

Daňovým přiznáním je představována povinnost plátce daně odvést daň příslušnému správci daně. Za zdaňovací období je považován kalendářní měsíc. Lhůta pro podání daňového přiznání je 25 dnů ode dne skončení předchozího daňového období. Daň jsme povinni splatit do 55. dne po skončení předchozího zdaňovacího období. U pěstitelského pálení je za termín pro podání daňového přiznání a splatnosti daně považováno období nejpozději do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tato povinnost nastala.

2.11.5.9 Osvobození od daně

Za od daně osvobození líh můžeme považovat:

- líh, který je určen jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků, které prochází procesem výroby potravin, potravních doplňků, látek přidávaných nebo určených k aromatizaci, s výjimkou výrobků pod kódem nomenklatury 2207 a 2208,
- líh, který je obsažen v potravinářských výrobcích (viz. předchozí bod), pokud obsah lihu nepřesáhl 8,5 litru etanolu ve 100 kg výrobku u výrobků čokoládových nebo 5 litrů etanolu ve 100 kg výrobku u výrobků ostatních, toto osvobození není vztahováno na výrobky pod kódy nomenklatury 2207 a 2208,
- líh, který je obsažen v látkách určených k aromatizaci,
- líh, určený pro výrobu a přípravu léčiv,
- líh obecně denaturovaný, přiboudlina a také líh ve výrobcích, které byly vyrobeny podle zvláštního právního předpisu,
- líh, který byl zvláště denaturovaný syntetický nebo kvasný, pouze pokud byl použit pro stanovený účel,
- líh s kódy nomenklatury 2207 a 2208, který byl podle stanovených podmínek řádně znehodnocen,

- líh obsažený ve vzorních, které byly odebrány celním úřadem,
- líh pro povinné rozbory.

Obecně tedy můžeme říci, že se jedná o líh, který nebyl určen pro pitné účely. Pokud by byl zdaňován líh i v jiných odvětvích, cena výrobků v dalších odvětvích by byla vyšší. (zákon o spotřebních daních, § 71)

3 Daňové úniky na spotřební dani z lihu

Pojem daňový únik zaslechl v médiích určitě každý z nás. Bezesporu se nejedná o žádnou novinku v oblasti kriminality. Lidé se svou vynalézavostí dokázali již v minulosti zákon nejen porušit, ale dokonce i obejít. Například po roce 1990 si občané užívali svobodu tzv. bezcelního limitu. Jednalo se zejména o hraniční přechody v oblasti měst Český Těšín a Náchod, které leží na hranici České republiky a Polska. Motivací občanů pro cestu mezi těmito dvěma státy byly vysoké rozdíly v cenách alkoholu a cigaret. V Polsku byly ceny alkoholu výrazně vyšší než u nás, zatímco s cigaretami se jednalo o pravý opak. Cestou do Polska lidé převáželi alkohol, cestou zpět cigarety. Tyto dvě komodity nebyly lidmi využívány pouze pro jejich osobní spotřebu, což mělo za následek ztrátu poměrně velkých příjmů do státních rozpočtů obou zemí.

Postupem času se však lidé stávají stále vynalézavější. Vymýšlí různé způsoby jak si svou daňovou povinnost minimalizovat nebo se jí úplně vyhnout. Avšak jak přesně konkrétní daňové úniky definovat? Co je vlastně trestním zákonem považováno za trestný čin a co pouze za přestupek? Tato problematika je úzce spjata s minimalizací daňové povinnosti, avšak i ta je založena na pravidlech a přesné terminologii, se kterou se blíže seznámíme v následující kapitole.

3.1 Minimalizace daňové povinnosti

Pro každý daňový subjekt je typická snaha minimalizovat svou daňovou povinnost. Může tak být učiněno cestou legální, která je zákonodárcem předpokládána, nebo cestou nelegální, kterou můžeme považovat za trestněprávní jednání. Rozlišujeme tři způsoby minimalizace daňové povinnosti, kterými jsou:

- daňová úspora,
- vyhnutí se dani,
- a daňový únik.

Daňovou úsporou rozumíme nástroj pro který je typická snaha zákonodárce o ovlivnění ekonomického chování subjektů. Jedná se o vědomě vytvářenou úsporu. Daňový subjekt v tomto případě využívá možnosti ke snížení základů daně v rámci postupů, které jsou v souladu se zákonem.

Další možností je již zmíněný pojem **vyhnutí se dani**. Za charakteristický znak pro tento způsob daňové minimalizace považujeme vyhledávání mezer ve stylizaci daňových zákonů. Pokud začne být nedokonalé znění zákona využíváno ve větším měřítku, následuje zpravidla novelizace zákona.

Posledním, mnohdy závažným způsobem minimalizace daňové povinnosti je **daňový únik**, který považujeme za protiprávní jednání. Pokud se jedná o úmyslné jednání vedoucí k většímu rozsahu zkrácení či neodvedení daně a jiných podobných plateb, může být považováno za trestný čin. (Jánošíková, 2009)

Rozdíl mezi zkrácením a neodvedením daně je následující – neodvedení daně není považováno za trestný čin, daň je přiznána ve skutečné výši, zatím co zkrácení daně ve větším rozsahu⁹ za trestný čin považujeme. Přiznaná částka bývá v tomto případě nižší, než by měla skutečně být.

3.2 Daňový ráj

I když je tato problematika obecně spojována s daňovými úniky, jedná se spíše o záležitost týkající se daní z příjmů. Sídlo firem nebývá přesouváno z důvodu týkajících se spotřebních daní.

Daňové ráje, oázy neboli „offshore investment centres“ jsou místa s nízkými, nebo žádnými daněmi z příjmů nebo z majetku. Je zde proto velmi výhodné provádět obchodní a finanční operace. Mezi nejpopulárnější daňové ráje můžeme zařadit Bahamy, Monako, Bermudy, Kajmanské ostrovy a Lucembursko. Podle statistik České kapitálové informační agentury (ČEKIA), které byly zveřejněny pro rok 2011, jsou pro české firmy nejpopulárnějšími státy zejména Kypr a Nizozemí.

I přesto, že Česká republika není považována za daňový ráj, začala být na jaře roku 2012 vyvíjena snaha se tomuto označení alespoň přiblížit. Vzorem naší země se stalo Lucembursko s jeho lákavými investičními fondy. Ministerstvem financí je v návaznosti na platnost budoucí evropské směrnice vyvíjena snaha o navození lepších podmínek pro správce investičních fondů. Touto směrnicí bude nařízeno všem hedgeovým fondům¹⁰,

⁹ hranice škody většího rozsahu je stanovena částkou 50 000 Kč

¹⁰ speciální druh investičního fondu s cílem co nejvyššího výnosu nezávislého na ekonomickém vývoji a vývoji kapitálových trhů

fondům typu private equity¹¹ a fondům se zaměřením na nemovitosti a infrastrukturu, kterými jsou spravovány peníze investorů z Evropské unie, aby došlo k jejich přesídlení do některé ze zemí Evropské unie. Peníze, které by mohla Česká republika tímto způsobem získat, nebudou zahrnovat výnosy z investičních fondů. Hlavním zdrojem pro český rozpočet by byla administrativa probíhající na území České republiky. (IHNET, [online], [12. 3. 2012])

3.3 Příčiny daňových úniků

Příčin daňových úniků je několik. Mnohdy závisí na přístupu jedince. Příčinou může být například princip chybějící daňové ekvivalence, tedy zdanění jedinců úměrné prospěchu, který mají z veřejných rozpočtů. Poplatník v tomto případě chápe daň jako nedobrovolnou platbu a oběť ve prospěch druhých, kterou se snaží minimalizovat. Může se jednat také o nízkou platební morálku nebo slabou sociální pozici u poplatníka. (Jánošíková, 2009)

Chyba nemusí být vždy na straně poplatníka. Dalšími nedostatky jsou například nedokonalá legislativa nebo nízká účinnost preventivní a kontrolní činnosti daňových úřadů. Stále populárnější se stávají již zmíněné daňové ráje. Z ekonomického hlediska je vhodné najít optimální míru zdanění, kterou lze vysvětlit na Lafferově křivce. Obecně můžeme říci, že zvětšující se daňové zatížení podněcuje vznik daňových úniků.

„Je zřejmé, že ekonomický růst činí daňové břemeno lehčím a tím i klesá počet daňových úniků. V takovém období se daně vybírají i platí snáze. Naproti tomu v období hospodářské recese a inflace jsou daně velkou zátěží, tím spíše, že je daňový základ často nafukován inflací“, jak tvrdí Jean Claude-Martinez (1995, s. 32)

¹¹ fondy soukromého kapitálu, kterými je spravován majetek soukromých investorů za účelem co nejvyššího zhodnocení svěřených financí

3.4 Lafferova křivka

Lafferovou křivkou analyzujeme závislost celkové vybrané sumy na míře zdanění. Z následujícího obrázku (Obrázek 3.1) můžeme vidět, že v extrémních případech je daňový výnos nulový.

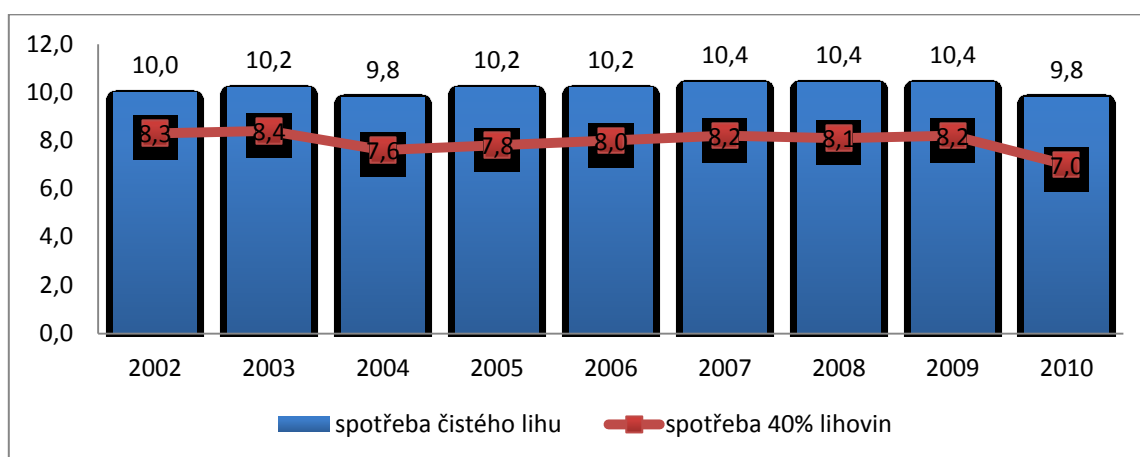


Zdroj: (Klíma, 2006, s. 126) + vlastní úprava

Při zdanění ve výši 0 % je zřejmé, že do rozpočtu nepřibudou žádné peníze, avšak nastává situace velmi výhodná pro plátce daně. V opačném extrému nebudou mít žádné zisky plátců daně, což může vést k daňovým únikům, nebo k přesunu zájmu o odvětví, které je zdaněno nižší sazbou daně. (Klíma, 2006)

Skutečnost, že zvyšující se daňová sazba snižuje daňový příjem, můžeme vidět lépe na příkladě v našem státě. V České republice byla v roce 2010 sazba spotřební daně z lihu zvýšena, což v průměru vyvolalo vzrůst ceny výrobků o 5 až 7 Kč za láhev alkoholu. I přes snahu obchodníků předzásobit se alkoholem před jeho zdražením, odbyt klesl nejen v restauracích ale i v obchodních řetězcích. V roce 2011 pokles nákupů lihovin i nadále pokračoval, ale už ne tak výrazně jako v roce 2010. V loňském roce se v České republice vypilo 60 miliónů litrů lihovin, v letošním roce se očekává 58 miliónů litrů lihovin. Vývoj spotřeby lihovin v ČR v minulých letech je zaznamenán v následujícím grafu (Graf 3.1), kde můžeme vidět pokles nákupu této komodity v souvislosti se zvýšením sazby spotřební daně z lihu. Údaje v grafu na následující straně jsou uváděny v jednotce litr na osobu.

Graf 3.1: Vývoj spotřeby lihovin v ČR na osobu v letech 2002 - 2010¹²



Zdroj: Unie dovozců a vývozců lihovin, Český statistický úřad + vlastní úprava

3.4.1 Vývoj sazeb spotřebních daní v letech 2002 – 2010

S množstvím spotřeby lihovin v České republice v jednotlivých letech jsme se seznámili výše v grafu 3.1. Spotřeba alkoholu v jednotlivých letech byla ovlivňována mírou zdanění neboli sazbou spotřební daně. V následující tabulce (Tabulka 3.4) si můžeme všimnout skutečnosti, že v letech 2004 a 2010 došlo k navýšení sazby spotřební daně, což mělo u obyvatelstva České republiky vliv na pokles spotřeby lihovin. Na tomto příkladu můžeme dokázat platnost teorie Lafferovy křivky.

Tabulka 3.4: Vývoj výše sazeb spotřebních daní v letech 2002 – 2010

Rok	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Sazba	234 Kč/l	234 Kč/l	26 500 Kč/hl	26 500 Kč/hl	26 500 Kč/hl	26 500 Kč/hl	26 500 Kč/hl	26 500 Kč/hl	28 500 Kč/hl

Zdroj: (Široký, 2012)

3.5 Zatížení výrobku spotřební daní

Pro lepší názornost si ukážeme míru zatížení výrobku spotřební daní z lihu v porovnání s výrobními náklady. Uvedené hodnoty jsou pouze orientační. Vše bude popsáno v ukázce výroby láhve vodky s obsahem 40 % objemového alkoholu o celkovém objemu 1 l.

K výrobě je potřeba:

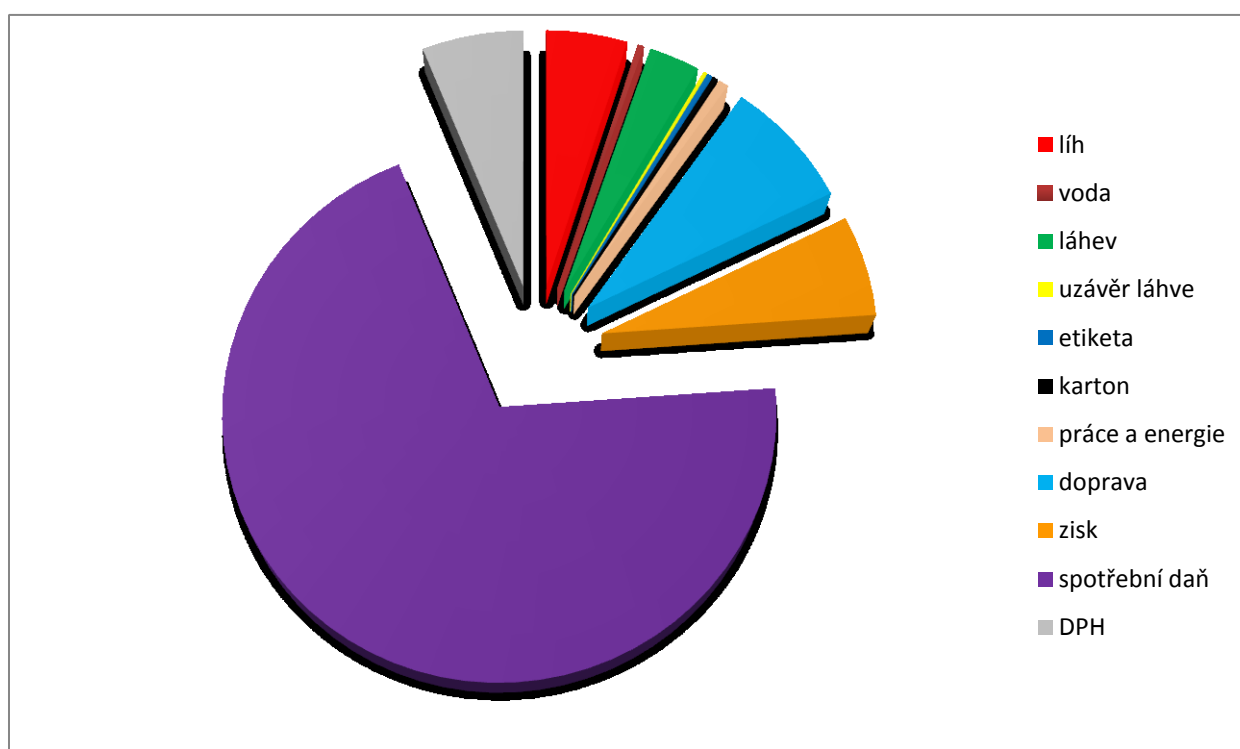
- 0,4 litrů lihu (předpokládejme nákupní cenu 1 l lihu v částce 20 Kč) v hodnotě 8 Kč,
- 0,6 litrů vody (předpokládejme nákupní cenu 1 Kč/l),
- láhev, v ceně za kus 5 Kč,

¹²spotřeba čistého lihu je v grafu přepočtena ze spotřeby piva, vína a lihovin

- uzávěr láhve, v ceně 30 haléřů za kus,
- etiketu, v ceně 50 haléřů za kus,
- karton, který použijeme k bezpečné přepravě, v ceně 50 haléřů,
- práce a energie vynaložené na výrobní proces v ceně 1 Kč,
- doprava produktu na místo určení, realizována na základě smluvní ceny s dopravcem, v ceně 13kč/km (předpokládaná vzdálenost 20 km, v dodávce přepravující 100 lahví),
- zisk za litr vodky (bez DPH) v ceně 20 Kč,
- spotřební daň ve výši 114kč (sazba za 1l lihu je 285 Kč),
- DPH ve výši 10 Kč (počítáme s 20% sazbou).

Výše zmíněné položky jsou vyobrazeny v následujícím grafu (Graf 3.2). Z něj můžeme vyčíst, že hlavně z regulačního důvodu zatěžuje spotřební daň výrobky poměrně velkou částí ceny. Proto příjmy z ní tvoří jednu z nejdůležitějších položek příjmů státního rozpočtu.

Graf 3.2: Názorné zobrazení nákladů na výrobu výrobku zatíženého spotřební daní¹³



Zdroj: vlastní + vlastní úprava

¹³ uvažovaným výrobkem je 1 l vodky s obsahem 40% alkoholu

Avšak z důvodu vysokého zatížení výrobku je daň z alkoholu považována za odvětví s poměrně častým výskytem daňových úniků. Nejčastěji dochází k daňovým únikům na spotřební dani u cigaret a minerálních olejů. Producenti alkoholu se snaží v rámci hospodářské soutěže cenu co nejvíce přiblížit konkurenci, ale z důvodu vysokého daňového zatížení je tento postup aplikován velmi těžce. Toto chování může zapříčinit snahu vyhnout se placení daně.

Z předchozího grafu (Graf 3.2) si můžeme všimnout, že vybraný výrobek byl zatížen nepřímými daněmi dvakrát. V prvním případě byl zatížen spotřební daní, která tvoří většinu jeho ceny. Druhou nepřímou daní, kterou je výrobek zatížen je DPH. Pokud připočítáme k základu daně hodnotu spotřební daně vztahující se k vybranému výrobku, získáme daňový základ pro výpočet DPH. Cena pro konečného kupujícího je tedy tvořena položkami:

výrobní náklady + vypočtená výše spotřební daně x 1,2 (DPH).

3.6 Příklady daňových úniků

Poněkud nedávno byl zaznamenán případ, kdy se pachatel vydával za obchodního zástupce české společnosti, která se zabývá výrobou a distribucí alkoholických nápojů. Jednalo se především o destiláty. Tento alkohol se pokoušel prodat nic netušícímu majiteli večerky. Objevený alkohol, který byl ukryt v zavazadlovém prostoru vozidla spolu s propagačními materiály, byl označen použitými kontrolními páskami. Na těchto kontrolních páskách pracovníci celní správy zjistili úpravu, která umožňovala otevření spotřebitelského balení bez nutnosti porušení kontrolní pásky. (Celní správa, [online], [11.3 2012])

Na výše uvedeném případě můžeme zaznamenat skutečnost, že najít nový způsob, kterým by mohli podvodníci obejít zákon je těžší a těžší. V následujících podpodkapitolách se seznámíme s nejčastějšími formami daňových úniků nejen dnešní doby.

3.6.1 Černé pálení

Historie tzv. černého pálení byla počata několik staletí zpátky. Za války lidé jezdili pálit alkohol do lesů i přes hrozbu vězení za tento trestný čin. Vhodným příkladem je tehdejší existence pojízdné pálenice na hranicích Moravy a Slovenska, která umožňovala celkem rychle změnit místo a skrýt pachatele před německými vojáky. Dalším případem, který byl v době války objeven ve Zlínském kraji, jsou trubky pálenice zabudované ve stěnách domu, což znemožňovalo jejich zabavení.

I přes skutečnost, že se z nelegálního pálení stal od roku 2010 pouze přestupek, pálenice nikdy úplně nevymizely. V minulosti mohlo být majiteli tohoto přístroje uděleno odnětí svobody po dobu jednoho roku. Za mírnější tresty můžeme považovat peněžitý trest nebo zabavení majetku. I když černých pálenic výrazně ubylo, podle odhadů jsou nejvíce situovány stále ve Zlínském kraji. Lidé se touto činností nikterak nechlubí a alkohol poskytují pouze svým kamarádům a známým.

Přesné údaje o počtu nelegálních daňových úniků jsou nezjistitelné, avšak můžeme odhadnout, že černý trh tvoří v České republice 15 – 20 % v oblasti prodeje lihovin. Unie výrobců lihovin České republiky uvedla odhad daňových úniků v celkové výši 3 miliardy korun ročně¹⁴, o které naše republika následkem černého trhu přišla. (Clo douane, 2007)

V dnešní době lidé pálení alkoholu v kotlích či podobně vyrobených pálenicích již omezili a snaží se vyrábět pálenice „méně nebezpečné“, jejíž náklady na výrobu se pohybují v desítkách tisíc korun. I přesto je riziko většího množství škodlivého metanolu stále poměrně velké. Pracovníci celní správy nemají oprávnění tyto pálenice kontrolovat, jelikož se alkohol, který zde vzniká, nedostává do volného daňového oběhu. Držení pálenice v současné době není považováno za trestný čin, avšak při prokázání výroby nebo prodávání domácí pálenky hrozí majiteli pálenice pokuta v maximální výši 3000 Kč. (Sedmička, [online], [3.3 2012])

K černému pálení nemusí docházet jen doma. V lihovarech jsou zařízení opatřena měřicím zařízením, které spolehlivě zjišťuje množství vyrobeného lihu. Může však dojít k nezákonné úpravě tohoto zařízení majitelem. Úpravou měřicího zařízení je způsobeno snížení daňové povinnosti. Úpravou je umožněn odběr lihu před měřicím zařízením, přes které následně proteče menší množství lihu a výše daňové povinnosti pak není vyměřena správně. Dochází pak k uvedení nižších hodnot do daňového přiznání ke spotřební dani z lihu a následnému zkrácení daně. Měřicí zařízení bývají kontrolována pracovníky celní správy, takže odhalení tohoto daňového úniku můžeme považovat jen za otázku času. (Sagit, [online], [1.4 2012])

¹⁴ jedná se o odhadované roční množství 20 000 000 l lihovin

Takto vyrobený alkohol může být dovážen do restauračních zařízení, prodáván na tzv. černém trhu nebo také na tržnicích. Na tržišti alkohol není vystavován veřejně, může být ukryt například v přilehlých prostorách nebo skladu, který není využíván. (Celní správa, [online], [11.3 2012])

3.6.2 Nelegální dovoz

Nelegální dovoz řadíme k možnostem daňových úniků. Alkohol v tomto případě může být ukryt pod sedačkami motorového vozidla nebo v jiné části předního nákladního prostoru, kde při běžné kontrole nedochází k jeho objevení. Pokud je nezdaněný alkohol ukryt v zadním nákladovém prostoru, v jeho popředí bývá obvykle umístěno zboží, které odpovídá dokumentaci. (Celní správa, [online], [2.3 2012]) Řidič o této skutečnosti nemusí mnohdy vědět. Při důkladnější kontrole dochází k následnému objevení nezdaněného alkoholu. Další možností může být například navýšení dopravovaného množství daňovým subjektem i přes skutečnost přesahujícího rámce zajištění daně a bez oznámení správci daně.

Alkohol může být převážen také pod deklarací, která neodpovídá skutečnému využití. Může se jednat pouze o uvedení špatné deklarace do dokumentů, nebo také o úpravu lihu a jeho následné vydávání k jinému účelu. Vyskytly se například případy, kdy líh byl znehodnocen například benzínem nebo petrolejí a následně přepravován jako líh denaturovaný. Po této úpravě líh velmi zapáchal a měl odpuzující nahořklou chuť, tudíž nevzbuzoval žádnou pozornost při přepravě. Při příjezdu na místo určení došlo k jeho důkladnému přefiltrování přes aktivní uhlí a odstranění „denaturačních látek“ pomocí chlornanu sodného, který je běžnou součástí většiny čisticích prostředků pro domácnosti. Následně byl líh použit ke konzumním účelům. I přes snahu důkladné filtrace obsahoval líh stále množství nebezpečných látek.

Druhou variantou daňového úniku v souvislosti s denaturací je dovoz lihu s vysokým procentem obsahu objemového alkoholu, který je vydáván za ředidlo. Líh je denaturován nesprávným denaturačním činidlem, které lze oproti běžně používaným činidlům běžně odbourat. Denurant může odpovídat schválené legislativě jiného členského státu Evropské unie. V Polsku je populární používání tzv. Bitrexu, který lze odbourat pomocí chemikálií, které jsou obsaženy v čisticím prostředku Savo s pomocí dalších poměrně snadno dostupných látek. Ostatní znaky znehodnocení jsou ztraceny působením denního světla.

Za další možnost daňového úniku ve spojitosti s nelegálním dovozem je považováno zdanění alkoholu v členském státě Evropské unie, kde je sazba daně poměrně nízká.

Následně je pak zdaněný alkohol nelegálně převezen do jiného členského státu, kde dochází k jeho umístění do volného daňového oběhu. Spotřební daň ve státě, kam byl tento alkohol dovezen, není přiznána. Tomuto způsobu daňových úniků se snaží zabránit proces harmonizace sazeb spotřebních daní.

V případě nelegálního dovozu byly zjištěny také daňové úniky, kdy bylo zneužito obchodní jméno společnosti nebo byla účelově založena nová společnost. Další možnost je nelegální přeprava alkoholu bez dokladů. Tento způsob daňového úniku může být prováděn nejen v nákladních vozidlech, ale také v osobních automobilech, kde může být objeven při namátkové silniční kontrole. Ta může vzbudit nervozitu u řidiče a následné podezření u policisty. (IDNES, [online], [2.3 2012])

3.6.3 Nelegální vývoz

Nelegální vývoz může být považován také za problém v oblasti daňových úniků. Odhaduje se, že jeho výskyt je méně častý než u nelegálního dovozu a býval problémem zejména v dřívějších letech. Smyslem daňového úniku vznikajícího při nelegálním vývozu je fiktivní ukončení přepravy. Alkohol, který byl přepravován v režimu podmíněného osvobození od daně přes území určitého státu na místo spotřeby, byl náhle „ztracen“ a na místo určení nedorazil vůbec. Následně byl spotřebován na území „ztráty“ bez přiznání spotřební daně. Tento způsob daňových úniků byl výrazněji omezen se zavedením systému EMCS.

3.6.4 Problém pěstitelských pálenic

Ačkoliv jsou pěstitelské pálenice považovány za službu, která by měla alespoň částečně omezit černé pálení alkoholu v domácích pálenicích, i zde docházelo k daňovým únikům. Snížená sazba daně byla lákadlem nejen pro majitele restaurací ale i běžné občany.

Limit 30 litrů čistého etanolu na jednu domácnost v období 1.7 až 30.6 následujícího kalendářního roku považovali někteří lidé za nedostačující. Domácnost můžeme podle § 115 českého občanského zákoníku charakterizovat jako jednotku tvořenou fyzickými osobami, které spolu trvale žijí a společně hradí své náklady. Výše zmíněné množství čistého etanolu mělo sloužit pouze pro osobní spotřebu a bylo zdaněno sníženou sazbou daně. Následně pak tito navštívili vybranou pěstitelskou pálenici, kde podepsali čestné prohlášení o tom, že si alkohol zatím nikde vyrobit nenechali. Po vypálení určitého množství navštívili jinou pálenici, kde podepsali čestné prohlášení znova. Takto vyrobený alkohol byl následně distribuován do restauračních či obchodních zařízení.

Problém nastal při zjištění nadlimitní produkce u pěstitele. Podlé dřívější legislativy byl neoprávněně poškozen majitel pálenice, který si skutečnost, zda pěstitel nebyl vyrábět alkohol už jinde, nemohl nijak ověřit. Majitel pálenice byl následně povinen zaplatit rozdíl mezi základní, sníženou sazbou daně u nadlimitně vypáleného množství alkoholu a pokutu, která mu byla vyměřena celním úřadem. (IDNES, [online], [3.3 2012]) Každý pěstitel by měl být zodpovědný za dodržování svého limitu sám. Z tohoto důvodu, kdy neoprávněně utrpěl škodu obchodník, došlo k novelizaci zákona o lihu.

3.7 Povinné značení lihovin

Dne 1. července 2005 vstoupil v platnost zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu, který měl za úkol zamezit nelegální distribuci, dovozu a výrobě lihovin. Kontrolu značení lihovin má na starost nejen Celní správa ale také Česká obchodní inspekce, Policie ČR a Státní zemědělská a potravinářská inspekce. I když se výrobci ze začátku bránili, po zvýšení jejich odbytů se ukázalo, že se jednalo o správný krok ke snížení počtu daňových úniků.

I přes následné zpřísnění zákona o povinném značení lihu v roce 2009 dochází ale i nadále k označování alkoholu falešnými kolky, nebo plnění láhví menším množstvím než je hranice pro kolkování. Nebezpečné můžou být také nezdaněné dodávky alkoholu v restauracích, které mohou mít i závažnější důsledky než peněžní ztrátu pro stát nebo ztrátu dobrého jména značky. Alkohol může být vyráběn například z průmyslového lihu, který není určen pro konzumaci. Tyto úniky se můžeme snažit zredukovat pouze častějšími kontrolami nebo případným následným zpřísněním zákona o povinném značení lihu.

3.7.1 Kontrolní pásky

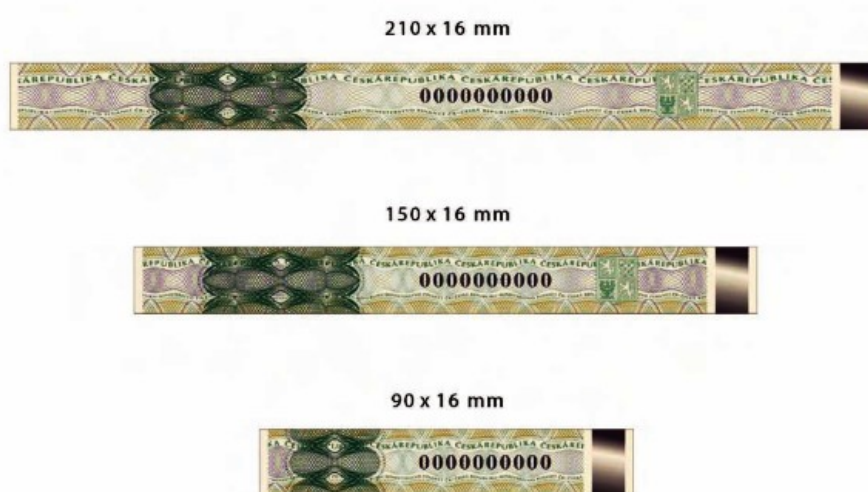
Označování je prováděno pomocí kontrolních pásek. Označovány bývají pouze výrobky, které jsou určeny pro prodej v tuzemsku. Ostatní výrobky jsou vyváženy v režimu podmíněného osvobození od daně. Zavedení povinného značení výrobků předcházelo zaevidování všech existujících lihových nápojů, tzv. celonárodní inventarizace lihu.

Povinnosti značení těchto výrobků je vztahována na líh a veškeré výrobky s obsahem lihu větším než 15%. Tyto výrobky musí být uváděny pouze ve spotřebitelském balení s minimálním obsahem 0,1 litru.

Kontrolní pásky si musí každý výrobce objednat u celního úřadu, který přísluší k místu značení. Pásky jsou vyráběny ve státním podniku s názvem Státní tiskárna cenin. Základ pro výrobu je tvořen ceninovým papírem s originálním průběžným vodoznakem. Při velmi detailním zkoumání můžeme zjistit, že kontrolní páska je chráněna jedním druhem neviditelných vláken svítících v oblasti UV spektra. Další zajištění je tvořeno linkovými podtiskovými rastry, kterými je celá plocha kontrolní pásky pokryta spolu s textem „Česká republika“.

Značení lihu je upravováno zákonem č. 289/2009 Sb., o povinném značení lihu spolu s prováděcí vyhláškou č. 149/2006. Kontrolní páska musí být na spotřebitelském balení umístěna vždy tak, aby došlo k jejímu porušení při otevírání výrobku. Obvykle bývá umísťována lícovou stranou nahoru přes uzávěr spotřebitelského balení ve tvaru písmene U. Pokud toto umístění není vzhledem k atypickému tvaru spotřebitelského balení možné, bývá kontrolní páska umísťována ve tvaru písmene L. Je používán systém přilepení speciálním lepidlem, které je odolné proti vnějším vlivům a neumožňuje odlepení kontrolní pásky bez jejího porušení. Na následujícím obrázku můžeme vidět vzor kontrolních pásek (Obrázek 3.2), které jsou vyráběny ve třech rozměrech stanovených v milimetrech.

Obrázek 3.2: Vzor kontrolní pásky



Zdroj: Vyhláška č. 328/2009 Sb.

Existuje také rozdíl mezi tabákovou nálepkou a kontrolní páskou. U tabákové nálepky vzniká okamžitá povinnost zaplatit daň, zatím co kontrolní pásky plní pouze evidenční funkci a vše se odvíjí od zavedení výrobku do volného daňového oběhu.

Žádost o objednávku kontrolních pásek musí být podána příslušnému celnímu úřadu nejméně 14 dní před předpokládaným termínem jejich odběru. Minimální množství pro odběr je 500 kusů kontrolních pásek. Předpokládaný termín odběru je do 4 pracovních dnů potvrzen celním úřadem, v případě jakýchkoliv komplikací může celní úřad navrhnout termín jiný. Kontrolní pásky musí být zaplacený a odebrány ve stanoveném termínu. Pokud nejsou kontrolní pásky odebrány ve stanoveném termínu, je celním úřadem určen termín náhradní. Pokud si žadatel nevyzvedne kontrolní pásky ani v náhradním termínu jsou zlikvidovány na náklady žadatele. Kontrolní pásky mohou být vydány pouze na základě předložení potvrzené žádosti o přidělení kontrolních pásek a dokladu, kterým je potvrzeno jejich zaplacení v den a hodinu, které jsou uvedeny v potvrzené objednávce.

Platnost kontrolních pásek je 9 měsíců. Pokud plátce tyto kontrolní pásky nespotřebuje nebo poškodí, má povinnost je vrátit příslušnému celnímu úřadu bez nároku na náhradu. Pásky musí být vylepeny na volných listech jako příloha k tiskopisu sloužícího k jejich navrácení. Tento tiskopis můžeme najít v příloze č. 8 vyhlášky č.149/2006 Sb..

Kontrolní pásky jsou značeny logickým systémem. Je zde vytištěn 10-ti místný kód s informacemi o čtyřmístném registračním čísle odběratele pásky, kód žádosti o přidělení kontrolních pásek a velikosti spotřebitelského balení a obsahu lihu. Hlavními kritérii jsou objem spotřebitelského balení a úroveň koncentrace lihu. Přesněji jsou tato kritéria rozlišena velkými písmeny latinské abecedy a čísly. V následující tabulce (Tabulka 3.7) můžeme vidět toto rozdělení detailněji. Údaje o spotřebitelském balení jsou uváděny v litrech, objemová koncentrace lihu je uváděna v procentech objemového alkoholu.

Tabulka 3.7: Pravidla značení kontrolních pásek

označení	velikost spotřebitelského balení	objemová koncentrace lihu
A	0,1 - 0,4	15 – 29
B	0,5 – 0,7	29 – 34
C	0,7 – 1,0	34 – 37
D	1,0 – 1,25	37 <
E	1,25 – 6,0	-

Zdroj: Prováděcí vyhláška 149/2006 Sb., + vlastní úprava

Všechny výrobky nejsou zatíženy povinností značení. Můžeme hovořit například o výrobcích:

- v menším spotřebitelském balení než 0,1 litru,
 - umístěných v daňovém skladu,
 - které jsou produktem pěstítkového pálení,
 - které jsou osvobozeny, nebo podléhající režimu podmíněného osvobození,
 - které nejsou určeny pro tuzemský trh,
 - které jsou umístěny v celním skladu (musí být dopraveny do České republiky pod celním dozorem),
 - které byly dovezeny pro osobní spotřebu cestujícím nebo příjemcem zásilky, nebo mají být předány cestujícím jako dar fyzické osobě sloužící pouze pro osobní spotřebu.
- (Sagit, [online], [1.4 2012])

3.7.2 Praktický příklad označení alkoholu

Pro lepší názornost si značení alkoholických nápojů ukážeme v praxi. Jako příklad můžeme použít láhev o objemu 0,5 litru výrobku Fernet Stock Z-Generation, od firmy Stock Plzeň-Božkov s.r.o. se sídlem v Plzni.

Z evidenčního čísla kontrolní pásky **608507J1BA** lze vyčíst tyto informace:

- 6085 – registrační číslo odběrného místa,
- 07 – den objednávky (7. den v měsíci),
- J – měsíc objednávky (říjen),
- 1 – rok objednávky (2011),
- B – velikost spotřebitelského balení (balení o velikosti 0,5 litru),
- A – úroveň objemové koncentrace (výrobek obsahuje koncentraci alkoholu 27%).

3.8 Akce GASTRO

Akce GASTRO je považována za celostátní kontrolní akci zaměřenou proti daňovým únikům při prodeji lihovin a dodržování zákona o spotřebních daních a povinném značení lihovin. Jednalo se hlavně o odhalení padělků, kontrolu řádného označení alkoholu kontrolní páskou a zdanění.

První akce GASTRO byla uskutečněna v období od 29. června do 3. července roku 2010. Byla zaměřena na kontrolu daňových úniků v oblasti alkoholu a cigaret ve vytipovaných provozovnách a restauracích. Nejvíce pozitivních kontrol bylo zjištěno na území celního ředitelství Ostravy. Nejčastěji zajištěné lihoviny při této akci byly rum, vodka, fernet a tuzemák. (Celní správa, [online], [3.3 2012])

Nejen z důvodu poměrně vysoké úspěšnosti byla tato akce následována tzv. akcí GASTRO II. Byla uskutečněna v srpnu roku 2010. Jako zajímavý případ zjištěný při této kontrolní akci lze uvést prodej „tuzemáku“ a vodky čepováním z plechových sudů. Lihoviny nebyly opatřeny kontrolní páskou a prodejce neměl žádný daňový doklad.

Akce GASTRO III. byla uskutečněna koncem roku 2010. I ji lze považovat za úspěšnou z důvodu objevení neoznačených lihovin pochybného původu. Tyto lihoviny mohly ohrozit zdraví konzumentů.

Úspěšnost akcí GASTRO I-III lze dokázat také následující tabulkou (Tabulka 3.8). Jak můžeme vidět, bylo zjištěno celkem 98 pozitivních kontrol, kde škoda na spotřebních daních dosáhla v součtu půl miliónu korun.

Tabulka 3.8: Souhrn výsledků akcí GASTRO

Název akce	počet všech kontrol/ pozitivních	láh a lihoviny v l	tabák v kg	cigarety v ks	únik na daních v Kč
GASTRO	151/25	1075	3	2480	129 341
GASTRO II	119/27	859	0	0	79 772
GASTRO III	100/46	2846	14	546 429	292 555
Celkem	370/98	4780	17	548 909	501 668

Zdroj: Celní správa + vlastní úprava

V červenci roku 2011 proběhla celostátní kontrolní akce s názvem GASTRO IV. Její celostátní výsledky nebyly zveřejněny. Nejvíce pozornosti médií vzbudili celníci regionu Ústí nad Labem, kde bylo provedeno přes dvacet kontrol předem vytipovaných provozoven a zařízení. Vážné nedostatky byly zjištěny na 17 provozovnách. Jednalo se zejména o absenci dokladů dokazujících řádné zdanění lihovin. (Celní správa, [online], [3.3 2012])

3.9 Systém EMCS

Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Excise Movement and Control System - dále jen „EMCS“) byl v České republice uveden do provozu dne 1. 4. 2010.

Právním základem pro jeho zavedení bylo Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady Evropské unie č.115/2003ES ze dne 16. června 2003 o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.

Za hlavní výhody zavedení tohoto systému můžeme považovat zjednodušení pohybu zboží uvnitř Společenství v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, lepší přehled a přispívání k posílení aspektů vnitřního trhu podléhajících spotřební dani. Za zjednodušení lze také považovat změnu z papírových průvodních dokladů (AAD) na elektronické průvodní doklady (e-AD), což má za následek rychlejší zasílání potvrzení o přijetí zboží v místě určení. Systém také umožňuje lepší kontrolu a řízení přepravy zboží, které podléhá spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně uvnitř Společenství. Přeprava zboží je monitorována v reálném čase a celní kontroly proto mohou být uskutečňovány snadněji.

Systémem EMCS bylo propojeno více než 80 000 daňových subjektů s 27 národními správci daně členských zemí v rámci EU. Podmínkou je zřízení zaručeného elektronického podpisu daňového subjektu. Pro daňové subjekty se zavedením systému ECMS stala možnost daňových úniků zase o něco obtížnější. Systém je zaveden pouze chvíli, z tohoto důvodu nelze úspěšnost redukce daňových úniků ještě stanovit. (Celní správa, [online], [19. 2. 2012])

Legislativou je brána v úvahu i situace, kdy může dojít k nedostupnosti systému EMCS. Pro tento případ jsou na stránkách celní správy uveřejněny záložní doklady.

Podstatná součást systému EMCS je databáze **SEED**. Zkratka SEED je odvozena od anglického názvu „System for the Exchange of Excise Data“, který můžeme přeložit jako Databáze pro výměnu dat o spotřebních daních. V této databázi jsou shromážděna data o osobách ze všech členských států Evropské unie, které přicházejí do kontaktu s výrobky nacházející se v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

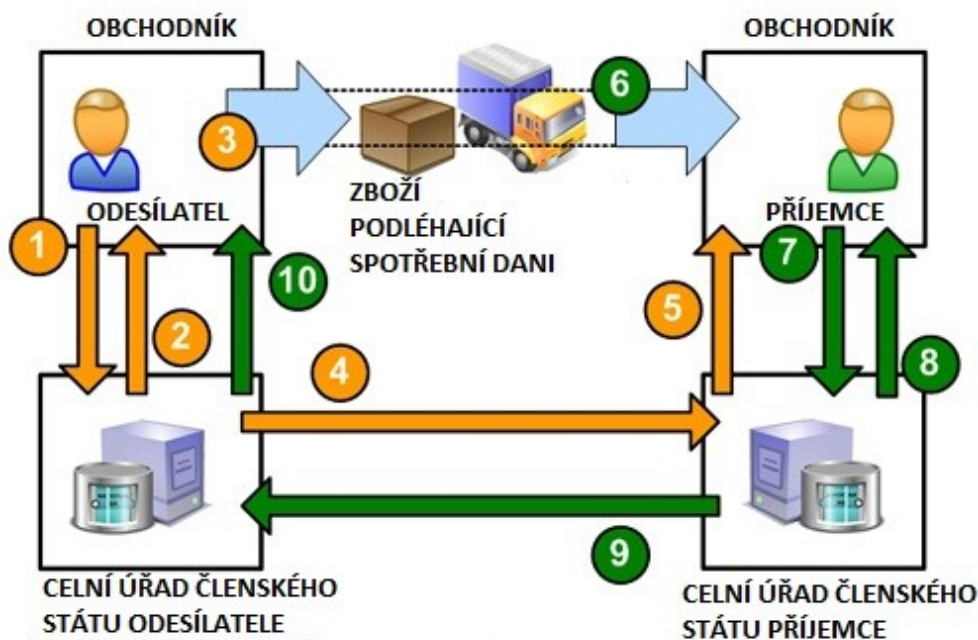
Mezi aktivity osob uvedených v této databázi patří výroba, doprava, skladování nebo příjem těchto výrobků. Sledovanými údaji jsou číslo plátce spotřební daně, obchodní jméno a adresa plátce, datum účinnosti registrace¹⁵, kategorie výrobků, které může plátce daně přijmout a určení místně příslušného správce daně. (Svátková, 2009)

Hlavní předností databáze SEED je možnost ověřit si informace o daňovém subjektu týkající se především jeho existence a přidělených kompetencí. I přes přínosnost tohoto systému je vhodné upozornit na jeho nedostatky pramenící zejména z asymetričnosti zpřístupněných informací o jednotlivých daňových subjektech z různých členských států Evropské unie. Správce daně určitého členského státu rozhodne o množství zveřejněných informací v systému. Z důvodu tohoto nesouladu je některými státy potvrzována pouze platnost/neplatnost registračního čísla plátce daně a seznam výrobků. (Svátková, 2009)

3.9.1 Popis fungování systému EMCS v praxi

Pro lepší názornost si vše vysvětlíme na následujícím schématu (Schéma 3.1). Jedná se pouze o obecný model, s jehož pomocí si lépe vysvětlíme fungování systému EMCS v praxi.

Schéma 3.1: Fungování systému ECMS v praxi



zdroj: Taxation and Customs Union + vlastní úprava

¹⁵ zahrnuje také informace o změnách a zrušení

Popis procesu zasilání zboží podléhajícího spotřební dani mezi členskými státy:

1. Elektronický průvodní doklad (e-AD) je podáván odesílatelem celnímu úřadu jeho členského státu.
2. Elektronický průvodní doklad je ověřen celním úřadem členského státu a zaslán zpět odesílateli.
3. Zboží podléhající spotřební dani je odesláno odesílatelem příjemci.
4. Celním úřadem členského státu odesílatele je přenášen elektronický průvodní doklad členského státu příjemce.
5. Celní úřad členského státu příjemce předá elektronický průvodní doklad příjemci.
6. Zboží podléhající spotřební dani je doručováno příjemci.
7. Příjemce podává zprávu o přijetí zboží celnímu úřadu členského státu příjemce.
8. Celní úřad členského státu příjemce ověřuje zprávu o přijetí zboží a posílá ji zpět příjemci.
9. Celní úřad členského státu příjemce předává zprávu o přijetí zboží celním úřadem členského státu odesílatele.
10. Zpráva o přijetí je předávána celním úřadem členského státu odesílateli.
(European Comission, [online], [1.4 2012])

3.10 Redukce daňových úniků na spotřební dani z lihu

Zda je možné daňovým únikům úplně zamezit je poněkud diskutabilní otázka, zredukovat je ale určitě lze. S modernější dobou, technikou a nároky na živobytí roste vynalézavost jedinců a úniky jsou prováděny stále dokonaleji.

Jednou z prvních možností je **snížení zatížení výrobku spotřební daní**. Podle Arthura Laffera je ideální optimální míra zdanění. Najít ji však není jednoduché. Snížením zatížení alkoholu spotřební daní by množství daňových úniků pravděpodobně omezilo, avšak by mohlo mít i negativní důsledky. Redukční funkce u této pochutiny by byla snížena stejně jako příjmy do státního rozpočtu. V potaz musíme vzít také výdaje. Kdyby lidé více konzumovali zdraví škodlivý alkohol, s narůstajícími zdravotními problémy by rostly i náklady státu na zdravotnictví.

Zpřísnění zákona o povinném značení lihu v roce 2009 by mělo mít za následek také redukci daňových úniků. Samotné zpřísnění nestačí, lidé si budou stále hledat skulinky, kterými by zákon nějak obešli a pokud by se tak dělo ve větším množství, byla by nutná následná novelizace. Nutná je i **kontrola dodržování zákona** nejen různými většími kontrolními akcemi na vytipovaných zařízeních, ale také menší a častější namátkové kontroly a větší postihy pro prodejce, kteří nakupují tento alkohol.

V současné době může být pachatelům udělena pokuta až do výše 1 000 000 Kč za porušení zákazu prodeje lihovin. U neznačených lihovin může správní orgán příslušný k projednání deliktu uložit trest propadnutí věci. Podle mého názoru je tento trest nedostatečný a k omezení problému s neznačeným alkoholem by mohlo přispět zavedení peněžního postihu, případně odebrání povolení pro provozování podniku, aby se majitelé tomuto levnému nákupu vyhýbali.

Jelikož k poměrně velkému množství daňových úniků dochází na pohraničních oblastech, byla v červenci roku 2011 podepsána **dohoda mezi Celním ředitelstvím Ostrava a Celním ředitelstvím v Katovicích a Opolí**. Hlavním cílem této dohody je omezit trestnou činnost a zajistit ochranu veřejného pořádku zejména v příhraničních oblastech. Necelý měsíc po podepsání této dohody absolvovali celníci první společnou hlídku, která byla zaměřena nejen na nelegální převoz alkoholu a tabákových výrobků, ale také na zboží uniklé celnímu dohledu. I přesto, že tato spolupráce byla zavedena před poměrně krátkou dobou, již teď ji můžeme považovat za úspěšnou v boji za redukci daňových úniků. (Celní správa, [online], [12.3 2012])

V roce 2010 došlo k **omezení prodeje lihovin** (a tabákových výrobků). Tímto právním předpisem je zakázán veškerý prodej lihovin a tabákových výrobků (uvedených v § 133 odst. 1 zákona o spotřebních daních) na stáncích, tržištích (tržnicích) nebo místech, které nesplňují technické požadavky na územně technické, účelové a stavebně technické řešení staveb a které nejsou zkolaudovány k prodeji zboží nebo poskytování hostinských služeb. Tyto pojmy jsou blíže specifikovány v § 132 tohoto zákona.

3.10.1 Pěstitelské pálenice

Pomoc při řešení problému s černým pálením můžeme hledat u pěstitelských pálenic. V České republice je jejich počet odhadován kolem 600 zařízení pro výrobu destilátů. Odborněji můžeme pěstitelskou pálenici charakterizovat jako lihovar s možností upravovat líh, který může být fyzickou nebo právnickou osobou. Pro založení pěstitelské pálenice potřebujeme povolení od Ministerstva zemědělství ČR.

Jednou z předností pěstitelských pálenic, která by mohla pomoci k omezení černého pálení, je nižší daňové zatížení. Sazba daně je zde 14 300 Kč/hl etanolu, což by mohli lidé oproti alkoholu, který nakupují v obchodech s téměř dvojnásobnou sazbou spotřební daně uvítat. Existence nižší sazby daně v tomto odvětví je dána také způsobem, jakým je pálenice vnímána. Ta bývá považována za službu, proto není zatížena tzv. dvojí daní. Avšak i tato výhoda má své omezení. Během jednoho období, které trvá od 1. července do 30. června následujícího roku smí být vypáleno jednou domácností maximální množství 30 litrů čistého etanolu. Množství vypálené nad tuto hranici je zdaněno běžnou sazbou daně, tedy částkou 28 500 Kč/hl etanolu.

4 Praktická aplikace daně z lihu

V této části práce bude uplatněn výše uvedený teoretický základ problematiky spotřební daně z lihu. Za hlavní podstatu této části je považováno daňové přiznání týkající se měsíce února roku 2012, konkrétně pro firmu MKP s.r.o. se sídlem ve Frýdku-Místku. Firma je zaměřena na výrobu lihovin, likérů, destilátů, lihu a výrobou piva. Hodnoty, které jsou uvedeny v této části práce, jsou vynásobeny smyšleným koeficientem, který není v této práci uveden. Také název firmy a některých spolupracujících společností byl na přání majitele změněn.

4.1 Řádné daňové přiznání

Nejdříve musí být připraveny podklady pro daňové přiznání. Firma je povinna vést **záznam o příjmu a vydání lihu**. Jakou formou bude záznam veden, záleží na rozhodnutí firmy. Může být veden například v programu Excel od společnosti Microsoft, jako v našem případě. Druhou variantou je vzor, který je poskytován celní správou, pro kterou je tento dokument důležitý jako doklad. Na konci roku, kdy jsou v tomto dokumentu vyplněny záznamy za všechny měsíce, je tato evidence odevzdávána celní správě ke kontrole vždy k poslednímu dni kalendářního roku. V případě, kdy bude na tomto záznamu vyplněn pouze konkrétní měsíc, může být tento dokument použit jako podklad pro daňové přiznání. Údaje, které jsou uvedeny v tomto dokumentu, jsou získávány z různých dokladů, především z faktur.

Za povinné údaje, které by měly být obsaženy v první části tohoto dokumentu týkající se příjmu lihu do likérky, jsou považovány:

- datum,
- číslo dokladu,
- číslo faktury,
- jméno dodavatele,
- druh lihu,
- množství lihu v litrech etanolu, které bylo přijato
- a bližší upřesnění nákupu.

Firmou jsou nakupovány nejrůznější produkty jako například aroma, výrobky, líh nebo destiláty. Aromata jsou důležitá pro přípravu likérů studenou cestou. Jsou používána pouze jako doplňkový produkt. Pod pojmem výrobky jsou zařazeny například láhve, etikety, krabice apod. Základním nakoupeným produktem je líh.

V druhé části dokumentu týkající se vydání lihu likérkou jsou platné stejné podmínky. Odlišnost je pouze v druhu povinných údajů, kterými jsou:

- datum,
- doklad,
- druh výdejky,
- druh lihu,
- množství lihu v litrech etanolu,
- prodej do tuzemska,
- prodej do EU,
- prodej vývoz,
- vzorky pro celní úřad,
- a likvidace celním úřadem.

U množství lihu v litrech etanolu je rozlišováno množství lihu, které je a není zatíženo spotřební daní. Pokud je alkohol situován v daňovém skladu, je veden v režimu podmíněného osvobození od daně, tudíž je zařazen do skupiny etanolu nezatíženého spotřební daní. Pokud by byl ovšem propuštěn do volného daňového oběhu, vznikla by povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. U prodeje je rozlišován prodej do tuzemska se spotřební daní i bez spotřební daně, prodej do členských států Evropské unie a vývoz, neboli prodej do třetích zemí. Položka vzorky pro celní úřad je zde uvedena k případnému určení množství, které bylo celním ředitelstvím nebo orgánem odebráno pro kontrolu a laboratorní rozbor. V položce likvidace by případně byly vyčísleny hodnoty zabaveného lihu. Odebrané vzorky popř. líh určený k likvidaci nejsou zatíženy spotřební daní. Oba tyto dokumenty jsou součástí Přílohy č. 1 této práce.

Pro bližší upřesnění informací této přílohy (Příloha č. 1), konkrétně části o příjmu lihu, je vhodné uvést skutečnost, že firma LIPTAL je dodavatel ze Slovenské republiky pro firmu MKP s.r.o.. Z tohoto důvodu jsou veškeré operace spojené s touto firmou zařazeny do nákupu nebo prodeje uskutečněné v rámci EU bez spotřební daně. Jedná se totiž o obchodování

z daňového skladu do daňového skladu v rámci EU. Výrobky jsou od daně podmíněně osvobozeny, podle § 25 zákona o spotřebních daních. Skutečný název nejmenované soukromé dodavatelské firmy z České republiky, která je na tomto záznamu uvedena, byl pro účely této práce upraven pouze na fiktivní zkratku „YD“.

Daňový sklad firmy MKP s.r.o. je situován v Kojetíně. Na základě této skutečnosti jsou všechny výrobky přepravovány z daňového skladu do provozovny ve Frýdku Místku pouze s vytištěným stejnopisem elektronického dokladu pro dopravu vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně. V případě zahájení přepravy je v dokumentu uveden i počet dnů, které by měla trvat. Pokud jsou výrobky v pořádku doručeny, v systému EMCS bude schválena skutečnost, že zboží bylo opravdu doručeno.

Před vyplněním daňového přiznání je potřeba zkontrolovat, zda údaje uvedené v dodacích listech, fakturách a záznamu o příjmu a vydání lihu souhlasí. Za zmínění stojí existence ekonomického informačního systému WINKLASIK firmy Aplex s.r.o., který lze propojit s dokumenty vedenými v programu EXCEL. S pomocí tohoto software je sestaven odvod spotřební daně za daný měsíc, kde jsou uvedeny informace o pohybu zásob na daňovém skladě. Výhoda pro uživatele spočívá v rychlosti, absence ručního výpočtu a zabránění chyb lidského faktoru.

Firmou bylo prodáno občanovi 24 kusů 80% lihu určeného pro včelařské účely. Firma je povinná zdanit vybraný líc, protože došlo k jeho propuštění do volného daňového oběhu. Roční výpočet by vypadal následovně¹⁶:

$$0,5 \text{ litru} \times 0,8 \times 24 \text{ kusů} = 9,6 \text{ LAA},$$

$$9,6 \text{ LAA} \times 285 \text{ Kč} = 2736 \text{ Kč}.$$

Vytvořený dokument, kterým je vyobrazen **pohyb zásob na daňovém skladě, včetně odvodu spotřební daně**, je součástí Přílohy č. 2 této práce. Na vyznačeném řádku jsou uvedeny údaje týkající se výše zmíněného drobného prodeje lihu včelaři. Sklad v Kojetíně je uváděn pod číslem 99. Číslem 50 je symbolizován druhý sklad, který je situován v Dobré u Frýdku Místku. Informace týkající se tohoto skladu nebudou blíže rozebírány. Pro vysvětlení informací, které jsou obsaženy v tomto dokumentu, bude uveden pouze fakt, že z druhého skladu jsou pouze převáženy produkty. Označením „PE“ jsou blíže specifikovány převodní dokumenty, jako jsou například dopravní faktury, které jsou určeny

¹⁶ 0,8 = líc s obsahem objemového alkoholu 80%

pro případnou kontrolu celní správou při přepravě. Všechny informace uvedené na tomto dokumentu musí být v souladu s informacemi uvedenými na **fakturách**. V našem případě bude vše konkrétně ukázáno na faktuře číslo 21220088, která je Přílohou č.3 této práce.

Na dokumentu zobrazujícím pohyby zásob na daňovém skladě jsou údaje uváděny v LAA, neboli v litrech etanolu. Do daňového přiznání jsou množstevní údaje uváděny v hektolitrech, jak je uvedeno v § 69 zákona o spotřebních daních. Výpočet převodu celkové částky všech pohybů na daňovém skladě bude vypadat následovně:

$$485,7085 \text{ l} : 100 = 4,857 \text{ hl.}$$

Výsledek bude následně zaokrouhlen podle matematických pravidel na dvě desetinná místa. Výsledkem je tedy číslo 4,86, které je následně vynásobeno základní sazbou spotřební daně:

$$4,86 \text{ hl} \times 28\,500 \text{ Kč} = 138\,510 \text{ Kč.}$$

Při porovnání výsledku 138 510 Kč, kterým je vyjádřena daňová povinnost firmy v daňovém přiznání, s dokumentem o pohybu zásob na daňovém skladě, jsou zjištěny odlišnosti vzniklé v důsledku zaokrouhlování. Přesněji tedy:

$$138\,426,92 \text{ Kč} - 138\,510 \text{ Kč} = -83,08 \text{ Kč.}$$

Částku, která je byla uvedena do daňového přiznání, je firma povinna zaplatit. Vzniklý rozdíl mezi těmito částkami je účtován na vrub nákladů. Daňové přiznání je podáno firmou MKP s.r.o. v elektronické podobě s elektronickým podpisem. V našem případě bude daňové přiznání vyplněno klasickou papírovou formou. Řádné daňové přiznání je Přílohou č. 4 této práce.

Tento dokument je firma povinna podat do 25 dnů po skončení předchozího zdaňovacího období. Zaplatit daň je firma povinna do 55 dnů po skončení předchozího zdaňovacího období, kterým je kalendářní měsíc. Konkrétně v našem případě je firma povinna podat řádné daňové přiznání do 25. 3. 2012. V předchozím případě bylo podáno daňové přiznání za měsíc únor 2012 již 20. 3. 2012.

4.2 Opravné daňové přiznání

V úvahu bude brána fiktivní situace. Dne 22. 3. 2012 byla nalezena zapomenutá vydaná faktura týkající se dodatečného prodeje lihu pro včelaře, kterému nejspíš dříve prodané množství lihu nestačilo. Na faktuře je uvedeno datum 28. 2. 2012, tudíž by měla být tato skutečnost zařazena do daňové povinnosti za měsíc únor a firma MKP s.r.o. má povinnost podat opravné daňové přiznání do 25. 3. 2012. Fiktivní faktura č. 21220099 je Přílohou č. 5 této práce. Opravné daňové přiznání je celní správou považováno za směrodatné a plně je jím nahrazeno předchozí daňové přiznání.

Včelaři bylo dne 28. 2. 2012 prodáno 15 ks lihu s obsahem objemového alkoholu 80%. Výše spotřební daně byla vypočítána následovně:

$$0,5 \text{ litru} \times 0,8 \times 15 \text{ ks} = 6 \text{ LAA}$$

$$6 \text{ LAA} \times 285 \text{ Kč} = 1710 \text{ Kč.}$$

Daňová povinnost firmy, která byla zapříčiněna tímto prodejem, je tedy ve výši 1710 Kč. Zde uvedené údaje jsou uváděny v LAA, pro potřeby daňového přiznání je nutné znát údaje v hektolitrech. Zde je uveden výpočet této daňové povinnosti v jednotkách stanovených pro daňové přiznání s následným připočtením celkové předchozí povinnosti. Bude předpokládáno, že drobný prodej lihu tomuto včelaři byl zařazen do dokumentu o pohybu zásob na daňovém skladě.

$$6 \text{ LAA} : 100 = 0,06 \text{ hl}$$

$$0,06 \text{ hl} \times 28\,500 \text{ Kč} = 1710 \text{ Kč}$$

Předchozí výše daňové povinnosti za měsíc únor byla 138 510 Kč a bude navýšena o částku 1 710 Kč. Celková částka, která bude uvedena v opravném daňovém přiznání, bude ve výši 140 220 Kč.

Avšak dne 16. 3. 2012 byla firmě vrácena část zboží z důvodu zaslání většího množství, než si včelař přál. Bylo navráceno celkem 10 kusů výrobku. Tato skutečnost musí být také uvedena do opravného daňového přiznání. Musí být tedy vypočítána výše nároku na vrácení spotřební daně. Aby mohla být tato skutečnost uvedena do opravného daňového přiznání, musí být údaje přepočítány také na hektolitry. Tato skutečnost bude uvedena v opravném daňovém přiznání ve sloupci č. 7 – Nárok na vrácení daně. O částku, která byla vypočtena

níže, bude snížena daňová povinnost uvedená ve sloupci č. 6. Opravné daňové přiznání je Přílohou č. 7 této práce.

$$0,5 \text{ litru} \times 0,8 \times 10 \text{ ks} = 4 \text{ LAA}$$

$$4 \text{ LAA} \times 285 \text{ Kč} = 1140 \text{ Kč}$$

$$4 \text{ LAA} : 100 = 0,04 \text{ hl}$$

Tento postup by byl aplikován v případě, kdy by vrácené výrobky byly navraceny do daňového skladu. Bylo postupováno dle § 14 odstavce 1 písmena b zákona o spotřebních daních. V praxi je často využíván i jiný postup, který je uplatňován i ve firmě MKP s.r.o. V blízkosti daňového skladu je provozován menší obchod, kde jsou například takto navracené výrobky umístěny a dále prodávány konečným spotřebitelům. V takovém případě by nárok na vrácení spotřební daně nemohl být uplatněn.

Dále bude zmíněno, jaký dopad bude mít tato skutečnost na dokument, ve kterém jsou vyobrazeny pohyby zásob na daňovém skladě. Zmíněný dokument je Přílohou č. 2 této práce, avšak je využit pouze pro účely řádného daňového přiznání. Po zjištění skutečnosti s dodatečnou dodávkou lihu včelaři a následnou reklamací by byla přidána do dokumentu následující položka - drobný prodej dne 28. 2. 2012 ve výši 6 LAA (1 710 Kč), což by zapříčinilo zvýšení odvodu spotřební daně za měsíc únor. Z důvodu navrácení zboží z důvodu reklamace by byla následně výše odvodu spotřební daně snížena o 4 LAA (1 140 Kč). Změny by nastaly také v dokumentu, kde je vyobrazen příjem a vydání lihu (Příloha č. 6).

4.3 Dodatečné daňové přiznání

Dodatečné daňové přiznání bude podáváno v případě, kdy nastaly skutečnosti, které byly zjištěny až po řádném termínu. Mohlo dojít například k vrácení zboží včelařem zpátky na daňový sklad, což by pro firmu MKP s.r.o. znamenalo současnou nižší daňovou povinnost. V dodatečném daňovém přiznání by byla uvedena hodnota, která by byla snížena o daňovou povinnost vráceného zboží.

4.4 Nákup a prodej v rámci EU

V dokumentu záznam o příjmu a vydání lihu může být zaznamenána existence položek nákup a prodej v rámci EU. Tyto položky jsou uváděny bez spotřební daně, jelikož zboží bylo vždy nakoupeno nebo prodáno do daňového skladu. Nebylo tedy propuštěno do volného oběhu a nacházelo se v režimu podmíněného osvobození od daně.

Názorně vše bude vysvětleno na prodeji lihu pro slovenskou firmu LIDOR Z. Lih byl prodán bez zatížení spotřební daní z důvodu prodeje do daňového skladu odběratele. Přeprava zboží byla vždy uskutečněna s elektronickým průvodním dokladem a fakturou. Elektronický průvodní doklad byl vyplněn v systému EMCS. Veškerá komunikace byla uskutečněna pomocí internetové sítě. Nejdříve byly do systému vloženy zasílající firmou informace o přepravě, týkající se daňových subjektů, mezi kterými byla přeprava uskutečněna. Vyplněny byly například také informace o dopravcích nebo obchodním popisu přepravovaného výrobku.

Po vložení těchto informací do systému EMCS byla firma nucena vyčkat do doby, kdy byla přeprava příslušným celním úřadem schválena. Poté byla přeprava uskutečněna. Při úspěšném doručení zboží byl stav elektronického průvodního dokladu změněn na „zboží přijato“. Přílohou č. 8 této práce je vzor stejnopisu elektronického správního dokladu pro dopravu vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně. Jedná se o případ č. 2 v záznamu o vydání lihu, který byl uskutečněn dne 24. 2. 2012 pro firmu LIDOR Z se sídlem ve Slovenské republice.

V tomto dokumentu jsou uvedeny také informace o odesílateli a příjemci, týkající se evidenčního čísla provozovatele daňového skladu. Evidenční čísla, která jsou uvedena v databázi, jsou vždy ověřena systémem. Odesílatel i příjemce musí být držiteli osvědčení o evidenci provozovatele daňového skladu. V tomto osvědčení je přiděleno evidenční číslo provozovatele daňového skladu. V našem případě bylo osvědčení vydáno firmě MKP s.r.o. celním úřadem v Ostravě, pod který je zařazena. Pro tuto skutečnost musí být zapláceno zajištění daňového skladu minimálně v hodnotě spotřební daně převáženého zboží. Pokud je tato hodnota vyšší, musíme výši zajištění doplnit. V případě nákupu komodit podléhajících spotřební dani je uplatněn stejný postup, jen v opačném postupu.

4.5 Dovoz a vývoz (3. země)

V případě vývozu a dovozu pro firmy sídlící ve 3. zemích je uplatněn identický postup pouze do doby, kdy jsou překročeny hranice EU. Při dovozu vybraných výrobků jsou osvobozeny výrobky, které byly dovezeny ze 3. zemí pouze v případě, kdy jsou tyto výrobky v rámci omezení a za podmínek stanovených mezinárodními smlouvami s těmito zeměmi osvobozeny od daně z přidané hodnoty. Tato skutečnost je uvedena v § 11/f zákona o spotřebních daních. V případě vývozu postupujeme dle § 27 zákona o spotřebních daních. Elektronický průvodní doklad musí být použit pouze v době, kdy je zboží převáženo na území evropské unie. Avšak v tomto dokladu musí být obsažena informace o místě, kde došlo k vystoupení vybraných výrobků z území EU. Dovoz i vývoz je uskutečněn většinou pomocí deklarované firmy pro převoz. Konkrétně v našem případě byl uskutečněn vývoz do Izraele, který je uveden jako případ č. 4 v záznamu o vydání lihu. Nákup vybraných výrobků ze 3. země byl uskutečněn jako případ č. 3 v záznamu o příjmu lihu (Příloha č. 6). Jednalo se o nákup etanolu z Kanady.

V případě dovozu i vývozu musí být vždy doložena faktura a doklad o původu zboží (Příloha č. 9). V této faktuře jsou obsaženy údaje týkající se:

- zboží (zboží je dodáváno firmě sídlící v Izraeli, proto se na něj vztahuje osvobození od DPH),
- kurzu pro přepočet měny,
- bližší specifikace zboží (kde a kým bylo vyrobeno),
- číslo přepravního kontejneru,
- SPZ – licenční číslo,
- číslo plomby,
- EXW („ze závodu“),
- brutto hmotnost,
- netto hmotnost,
- množství krabic.

Pro **přepočet kurzu** měny při vývozu byl stanoven pevný kurz, který byl uveřejněn na stránkách České národní banky. Položka **EXW** (v anglickém jazyce Ex Works) znamená při volném překladu do českého jazyka „ze závodu“. Pomocí této položky je stanovena skutečnost, že náklady a rizika jsou přeneseny na kupujícího v závodě dodavatele k okamžiku, kdy je zboží připraveno k dodání. Po převzetí zboží je tak splněna povinnost dodavatele.

Podávající je povinen poskytnout kupujícímu pomoc při obstarávání dokladů, které jsou vydávány v zemi odeslání nebo původu. Ostatní náklady a výlohy jsou obstarávány kupujícím¹⁷. Jedná se o mezinárodní dodací položku Intercoms. **Brutto** hmotností je vyjádřena hmotnost zboží včetně obalu. **Netto** hmotností je naopak vyjádřena čistá hmotnost (hmotnost zboží bez obalu).

¹⁷ celní poplatky a dávky v zemi vývozu

5 Závěr

Cílem práce bylo objasnit základní problematiku z oblastí spotřebních daní s důrazem na spotřební daň z lihu a následně vytvořit daňové přiznání se všemi náležitostmi.

Po bližším seznámení s významem spotřebních daní v daňové soustavě, pro obyvatelstvo a státní rozpočet bylo zjištěno, že příjmy ze spotřebních daní tvoří téměř 20 % příjmů do státního rozpočtu. Tento údaj byl uveden v souladu s příjmy, které byly získány daňovou a celní správou do státního rozpočtu.

V roce 2010 došlo k poklesu spotřeby alkoholu, avšak příjmy do státního rozpočtu ze spotřební daně zůstaly téměř nezměněny. Pokles byl zapříčiněn zvýšením sazby spotřební daně, v jejímž důsledku byly zvednuty ceny alkoholu v obchodech a restauračních zařízeních. V souvislosti s Lafferovou křivkou bylo vypořádováno chování obyvatelstva v praxi. I přes skutečnost, že příjmy do státního rozpočtu zůstaly téměř nezměněny, lidé reagovali na zvýšenou sazbu spotřební daně snížením množství nakupovaného alkoholu - přesunuli tedy svou spotřebu jinam. Tento fakt může být částečně vnímán jako pozitivní vliv, jelikož spotřebními daněmi jsou zatěžovány komodity převážně z regulačního důvodu.

I nadále může být očekáván trend zvyšujících se sazeb spotřební daně z lihu. Pokud bude docházet k dalšímu výraznějšímu navyšování, stane se pro některé obyvatele tato situace ekonomicky neúnosná. Další skupina lidí, ať už kvůli pokročilejšímu věku, dědičným dispozicím nebo následkům častého požívání komodit zatížených spotřební daní, může ztratit svůj zájem o tyto výrobky ze zdravotních důvodů. Těmito skutečnostmi by mohlo být zapříčiněno snižování příjmů do státního rozpočtu ze spotřebních daní. Následně by mohlo dojít ke snížení nákladů na zdravotní péči v důsledku omezení spotřeby těchto výrobků.

Na druhou stranu, zvyšující daňovou zátěží může být zapříčiněno zvýšení množství daňových úniků. Jejich přesný počet není znám. Daňové úniky jsou problémem, kterým jsou spotřební daně postihovány. Nejde zde pouze o snížení příjmů do státního rozpočtu, ale také o možné zdravotní problémy a poškození dobrého jména značky, které jsou s daňovými úniky spojovány. Nejčastěji jsou daňové úniky spojovány s minerálními oleji, avšak v souvislosti se zaměřením této práce na spotřební daň z lihu, bude bráno v potaz pouze zpřísnění zákona o povinném značení lihu, ke kterému došlo v roce 2009. Je předpokládáno alespoň mírné snížení daňových úniků v souvislosti se zvyšujícími se nároky na „úspěšný daňový únik“. V souladu s touto skutečností byly pokusy o daňové

úniky na spotřební dani z lihu ztíženy zavedením systému EMCS. Za jedno z pozitiv tohoto systému je považováno také urychlení komunikace mezi celními úřady, příjemcem a odesílatelem v důsledku nahrazení tištěných dokumentů elektronickou formou. Také zavedením kontrolních akcí celní správy, spolu s nejvíce diskutovanými akcemi GASTRO, byly podmínky pro daňové úniky opět ztíženy.

Budoucí změny týkající se spotřebních daní nemůžeme přesně určit. Avšak v současné době je poměrně hodně diskutovaným tématem zavedení spotřební daně z vína. Tato daň by měla činit 10 Kč za litr vína. V České republice je roční spotřeba vína kolem 200 miliónů litrů, což by v případě zavedení mohlo znamenat příjem do státního rozpočtu ve výši 2 miliard. Dále je v politice rozebírána také problematika týkající se zavedení speciální daně na cigarety a alkohol. Cena každé láhve alkoholu a krabičky cigaret by byla navýšena o 1 Kč. Peníze, které by byly vybrány v souvislosti s případným zavedením této daně, by byly určeny na pokrytí rezerv zdravotních pojišťoven. Ročně by na této dani mohly být vybrány až 3 miliardy. Tyto obě opatření jsou v současné době diskutovány, tudíž není jasné, zda v budoucnu dojde k jejich schválení, či nikoliv.

Tato práce by měla mít přínos zejména pro ty, kteří by se chtěli blíže seznámit s problematikou týkající se spotřebních daní, zaměřenou na spotřební daň z lihu, úlohou spotřebních daní v daňovém systému, daňovými úniky, kterými jsou ohrožovány příjmy do státního rozpočtu. Zároveň by tato práce měla být dobrým návodem, jak se vyhnout problémům s celní správou. V práci jsou vysvětleny postupy, týkající se spotřební daně z lihu s následnou praktickou aplikací na řádném, opravném a dodatečném daňovém přiznání.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

1. BONĚK, V.; BĚHOUNEK, P.; BENDA, V.; HOLMES, A. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.
2. CNOSSEN, Sijbren. *Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. New York: Oxford University Press, 2005, 255 s. ISBN 01-992-7859-8.
3. HYNIE, Sixtus. *Farmakologie v kostce*. Vyd. 2. Praha: Triton, 2001, 520 s. ISBN 80-725-4181-1.
4. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 80-738-0155-8.
5. KLÍMA, Jan. *Makroekonomie*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006, 141 s. ISBN 80-868-5127-3.
6. KOTENOVÁ, Bohumila. *Zákon o spotřebních daních: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 485 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-496.
7. MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ, 1995, 144 s. ISBN 80-901-9183-5.
8. SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 300 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3574-437.
9. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU, včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-7201-593-1.
10. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU+ Chorvatska, legislativní zásady daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde 2012, Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-881-9.
11. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

12. ŠULC, Ivo. *Zákon o spotřebních daních s komentářem: k 1.4.2010*. 3. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, 407 s. Daně (ANAG). ISBN 978-807-2636-082.

Zákony

1. *Zákon č. 353/2003 Sb.*, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
2. *Vyhláška Ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb.* o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu
3. *Zákon č. 289/2009 Sb.*, změna zákona o povinném značení lihu a změna zákona o daních z příjmů
4. *Vyhláška č. 328/2009 Sb.*, kterou se mění vyhláška č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb.

Periodika

1. *Clo douane: měsíčník Celní správy České republiky*. Praha: VLTAVA-LABE-PRESS, 2007, roč. 41, leden 2007. ISSN 0323-0023.

Elektronické dokumenty a ostatní

1. CELNÍ SPRÁVA, *Bulharský kamion převážel 300 lahví nezdaněné Rakie* [online]. [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/crbrno/tiskove-zpravy/2010/Stranky/bulharsky-kamion-prevazel-300-lahvi-nezdanene-rakie.aspx>
2. CELNÍ SPRÁVA, *Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani v rámci EU* [online]. [cit. 2012-02-19]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>
3. EUROPEAN COMMISSION, EMCS in practice. [online]. [cit. 2012-04-01]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/circulation_control/emcs_practice/index_en.htm
4. HRUBÁ, Zuzana. *Informace z tiskové konference* [online]. [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2010/Stranky/informace-z-tiskove-konferenke.aspx>
5. IDNES, *Nejvyšší soud kritizoval celníky za zdanění alkoholu z pálenic* [online]. [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/nejvyssi-soud-kritizoval-celniky-za-daneni-alkoholu-z-palenic-pbx-/ekonomika.aspx?c=A090506_122606_ekonomika_vem
6. IDNES, *Převážel nekolovaný alkohol, chytili ho kvůli nezapnutému pásu* [online]. [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: http://zlin.idnes.cz/prevazel-nekolkovany-alkohol-chytili-ho-kvuli-nezapnutemu-pasu-px6-/zlin-zpravy.aspx?c=A111103_131647_zlin-zpravy_kol
7. IHNED, *Maďarsko zavádí daň z hranolků. Chce, aby lidé žili zdravěji* [online]. [cit. 2012-02-17]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-52281730-madarsko-zavadi-dan-z-hranolku-chce-aby-lide-zili-zdraveji>
8. IHNED, *Prodejci paliv i dopravci chtějí, aby stát zavedl profesionální naftu* [online]. [cit. 2012-02-17]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/podnikani-a-dane/c1-53159690-prodejci-paliv-i-dopravci-se-spojili-chteji-aby-stat-zavedl-profesionalni-naftu>
9. IHNED, *Ekonom: Česko začíná lákat investiční fondy z daňových rájů* [online]. [cit. 2012-03-12]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/zpravodajstvi-cesko/c1-54893040-ekonom-cesko-zacina-lakat-investicni-fondy-z-danovych-rajů>

10. KOSINOVÁ, Blanka. *Případ SPIRIT – nelegální výroba lihu a alkoholu* [online]. [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/2003/aktualit/2004/1216pp_policie.html
11. NEJEDLÝ, Jiří. *Alarmující výsledky kontrolní akce* [online]. [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/crustinadlabem/tiskove-zpravy/2011/Stranky/alarmujici-vysledky-kontrolni-akce.aspx>
12. SAGIT,; *Sbírka zákonů, Předpis č. 150/2008 Sb. ze dne 30.4.2008*. [online]. [cit. 2012-04-01]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?cd=76&typ=r&zdroj=sb08150>
13. SAGIT, *Sbírka zákonů: Předpis č. 289/2009 Sb. ze dne 4.9.2009* [online]. [cit. 2012-03-12]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=sb09289&cd=76&typ=r>
14. STÁTNÍ TISKÁRNA CENIN, státní podnik: *Tabákové nálepky*. In: [online]. [cit. 2012-03-31]. Dostupné z: <http://www.hbi.cz/cs/produkt/tabakove-nalepky-p65250-dwC03070.html>
15. SEDMIČKA, *Černé pálenice přetrvaly věky, lidé pálí v garážích i ve sklepě* [online]. [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <http://www.sedmicka.cz/zlin/clanek/cerne-palenice-pretrvaly-veky-lide-pali-v-garazich-i-sklepe-139782>
16. ZDOBNICKÁ, Pavla. *Tržnice skrývala téměř tisíc litrů alkoholu* [online]. [cit. 2012-03-11]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/crostrava/tiskove-zpravy/2012/Stranky/trznice-skryvala-temer-tisic-litru-alkoholu.aspx>
17. ZDOBNICKÁ, Pavla. *Podvodníci s alkoholem už neví, jak obejít zákon* [online]. [cit. 2012-03-11]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/crostrava/tiskove-zpravy/2011/Stranky/podvodnici-s-alkoholem-uz-nevi-jak-obejit-zakon.aspx>
18. ZDOBNICKÁ, Pavla. *Společné hlídky s Poláky již přináší "ovoce"* [online]. [cit. 2012-03-12]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/crostrava/tiskove-zpravy/2011/Stranky/spolecne-hlidky-s-polaky-jiz-prinasi-ovoce.aspx>
19. ZEVAR, *Zvláštní denaturace* [online]. [cit. 2012-02-02]. Dostupné z: <http://www.zevar.cz/cs/produkty/zevar-produkty/lih-denaturovany-kn-220720/zvlatni-denaturace>

Seznam zkratek

AAD	papírový průvodní doklad (Administrative Accompanying Document)
apod.	a podstatné
č.	číslo
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
e-AD	elektronický průvodní doklad (Accompanying Dokument)
EMCS	elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Excise Movement and Control System)
EU	Evropská Unie
hl	hektolitr
Kč	koruna česká
kg	kilogram
l	litr
LAA	litry absolutního alkoholu
LPG	propan – butan
mg	miligram
mm	milimetr
např.	například
Sb.	sbírky
SEED	databáze pro výměnu dat o spotřebních daních (System for the Exchange of Excise Data)
s.r.o.	společnost s ručeným omezeným

Seznam obrázků

Obrázek 2.1: Ilustrační foto tabákové nálepky	24
Obrázek 3.1: Lafferova křivka	35
Obrázek 3.2: Vzor kontrolní pásky	43

Seznam schémat

Schéma 2.1: Daňová soustava České republiky	9
Schéma 3.1: Fungování systému ECMS v praxi	48

Seznam grafů

Graf 3.1: Vývoj spotřeby lihovin v ČR na osobu v letech 2002 - 2010	36
Graf 3.2: Názorné zobrazení nákladů na výrobu výrobku zatíženého spotřební daní	37

Seznam tabulek

Tabulka 2.4.1: Inkaso daní v letech 2005-2010	11
Tabulka 3.4.1: Vývoj výše sazeb spotřebních daní v letech 2002 – 2010	36
Tabulka 3.7.1: Pravidla značení kontrolních pásek	44
Tabulka 3.8.1: Souhrn výsledků akcí GASTRO	46

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb.
- autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2012



Barbora Huserová

Seznam příloh

Příloha 1: Záznam o příjmu a vydání lihu (pro řádné DP)

Příloha 2: Pohyby zásob na daňovém skladě – odvod spotřební daně

Příloha 3: Faktura včelaři za prodej 80% lihu

Příloha 4: Řádné daňové přiznání

Příloha 5: Fiktivní faktura za dodatečný prodej lihu včelaři

Příloha 6: Záznam o příjmu a vydání lihu (pro opravné DP)

Příloha 7: Opravné daňové přiznání

Příloha 8: AAD pro přepravu zboží v rámci EU

Příloha 9: Faktura pro vývoz zboží do 3. země